

D 13/10

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har efter genomförd kvalitetskontroll fått en rapport från den kontrollant som myndigheten har anlitat. Av rapporten framgår det att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsmed. De iakttagelser som kontrollanten har noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som har rapporterats av kvalitetskontrollanten. RN:s utredning har omfattat de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **skrotbolaget** (räkenskapsåret 2007) och **byggbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2006–30 juni 2007). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag nämligen **konfektionsbolaget** och **detaljhandelsbolaget** (båda med räkenskapsåret 1 juli 2006–30 juni 2007), **restaurangbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2006–30 april 2007) samt **taxibolaget** (räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

A-sons revisionsberättelser för **konfektionsbolaget**, **detaljhandelsbolaget** och **restaurangbolaget** innehåller anmärkningar rörande skatter och avgifter. I övrigt avviker inte revisionsberättelserna för de sex bolagen från standardutformningen.

Enligt egen uppgift hade A-son 79 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i november 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman RKL Revision (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kontrollanten har vid sin avrapportering till RN uppgett följande. De brister som han har iakttagit i A-sons revisionsarbete avser främst dokumentation samt att verksamhetsbeskrivning och riskanalys saknades. Vidare saknades granskning av intern kontroll. Förvaltningsrevisionen var alltför begränsad. Huvudarbetspapper saknades genomgående varför det inte var möjligt att verifiera vilka granskningsåtgärder som hade vidtagits beträffande väsentliga balans- och resultatposter. Eftersom dokumenterade slutsatser saknades, framgick det inte om enskilda väsentliga poster hade accepterats eller inte.

A-son har till kontrollanten uppgett att han anser att riskbedömningen är fullgjord, eftersom han ”fastställer balansräkningens samtliga balansposter med inventarie-bilagor”. Hans kunskap om kunderna grundas regelmässigt på en långvarig kontakt, som har gett honom god kunskap om ledningens och företagens rutiner vad avser intern kontroll m.m.

3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s genomgång

3.1 A-sons dokumentation

A-sons revisionsdokumentation består för samtliga här aktuella revisionsuppdrag av respektive bolags årsredovisning, revisionsberättelse, utdrag ur huvudboken, bokslutsbilagor samt andra bokslutshandlingar. Dokumentationen från planeringen utgörs av ett dokument där han bl.a. anger att han ska substansgranska och fastställa samtliga balansposter per balansdagen med inventariebilagor. Han har vidare antecknat ett antal granskningsåtgärder såsom kontroll av inbetalning av ”skatt/atp/moms”, kontroll av betalningar av kundfordringar. Han har även noterat vilka resultatkonton som ska analyseras. Utöver vad som har antecknats om kontroller av skatter och avgifter finns inga anteckningar om någon planerad förvaltningsrevision.

I dokument, som benämns Revisions-PM och innehåller samma uppgifter som planeringsdokumenten, har A-son antecknat att granskning har genomförts och även hänvisat till dokumentation från denna granskning. Av dokumentationen kan dock inte utläsas omfattningen av utförd granskning, när den genomfördes, vilka iakttagelser som gjordes eller A-sons sammanfattande bedömning efter avslutad granskning.

A-son har anfört följande.

Eftersom hans revisionsuppdrag endast omfattar mindre aktiebolag, har han bedömt risk och väsentlighet ”på så vis att [han] tillämpar substansgranskning av bolagets samtliga poster i balansräkningen samt genomför en granskning av bolagets samtliga verifikationer för att bedöma verksamhetens rutiner, fastställa resultaträkningen och styrelsens förvaltning”. Han bedömer att han med en fullständig granskning uppnår motsvarande effektivitet som om man granskar på annat sätt när det gäller mindre klienter. Han har stämt av ”samtligt material och konstaterat att det stämmer, inventariebilagorna mot resp. konto.– – Huvudboken har stämts av mot verifikationer/ kontoanalys”.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig efter-som den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser riskanalys, noteringar om genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har han åsidosatt god revisionsred.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär inte i sig att det finns grund för att utgå ifrån att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag

för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons revisionsarbete.

3.2 A-sons revisionsarbete

3.2.1 Förvaltningsrevision m.m.

För samtliga sex bolag saknas det dokumentation avseende granskning av bolagens förvaltning, fränsett viss dokumentation avseende granskning av skatter och avgifter. Det finns inte heller någon dokumentation rörande granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång eller bolagens möjligheter att fortsätta sin verksamhet.

A-son har uppgett att han inte har utfört någon annan granskning i dessa avseenden än den som framgår av upprättade revisionspromemorior.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) följer att det i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Av RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut följer att revisorn ska granska att årsredovisningen är upprättad i enlighet med denna bestämmelse. Vidare anges i 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen som en grundläggande redovisningsprincip att företaget vid upprättande av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska förutsättas fortsätta sin verksamhet. Av RS 570 Fortsatt drift följer att revisorn ska överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift när årsredovisningen upprättats.

I ärendet är utrett att A-sons granskning av bolagens förvaltning begränsades till granskning av skatter och avgifter samt att han underlät att granska händelser efter räkenskapsårets utgång och bolagens möjligheter att fortsätta sin verksamhet. RN finner att hans granskningsinsats i dessa avseenden har varit otillräcklig. Han har därigenom åsidosatt god revisionsd.

3.2.2 Intäktsredovisning och kontanthantering

I A-sons dokumentation för de sex aktuella revisionsuppdragen finns inget underlag från någon granskning av intäktsredovisningen. I vart fall tre av de sex bolagen, **konfektionsbolaget**, **detaljhandelsbolaget** och **taxibolaget**, bedrev verksamhet som innefattade omfattande kontanthantering. Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas om A-son har granskat de bolagens kassarutiner och kontanthantering.

A-son har förelagts att redogöra för eventuell granskning av bolagens intäktsredovisning. Han har även förelagts att dels kommentera det förhållandet att det inte framgår av dokumentationen om någon granskning av kassarutiner och kontanthantering har skett, dels ange när sådan granskning ägde rum.

I **detaljhandelsbolaget** uppgick den redovisade kassabehållningen per balansdagen till 42 000 kr. Det framgår av A-sons dokumentation att saldot på kassakontot under räkenskapsårets sista månad efter insättning av dagskassor på bolagets postgirokonto oftast uppgick till mellan 40 000 kr och 60 000 kr. A-son har särskilt förelagts att redogöra för eventuella överväganden med anledning av den höga redovisade kassabehållningen.

Restaurangbolaget bedrev enligt årsredovisningen lunchrestaurang, catering och festarrangemang. Det framgår inte av A-sons dokumentation om det fanns något kassakonto i bolagets redovisning.

A-son har uppgett att bolagets intäktsredovisning kontrolleras ”genom fastställande av balansräkning/avstämning av kassa mot övriga konton”. På fråga från RN om på vad sätt detta innebär att intäktsredovisningen kontrolleras har han uppgett att man genom ”avstämning av kundfordringar och mervärdesskatt kan ... konstatera huruvida redovisningen är korrekt eller ej”.

A-son har i övrigt uppgett följande.

Vad avser granskning av kontanthantering gjordes ”kassaavstämning ... per bokslutsdatum”. Med detta avses ”kassaavstämning efter att [han] kontrollerat intäktsredovisningen”. Vad gäller **detaljhandelsbolaget** skedde ”granskning av inventerad kassa”. Kassan stämdes av mot balansräkningen. Han fick även en sammanställning över vilka valörer kassan innehöll. Det redovisade kassasaldot på mellan 40 000 kr och 60 000 kr utgjorde behållning för ett antal försäljningsdagar. Han gjorde inte några överväganden avseende beloppens storlek. Kassarutin och kontanthantering granskades ”vid senaste bokslutet”. Han granskade inte bolagets kassa-register. **Konfektionsbolaget** hade vid hans senaste granskning en obetydlig kassa. Bolaget hade ett modernt kassaregister. Kassarutin och kontanthantering granskades ”vid senaste bokslutet”. Vad avser **taxibolaget** skedde all redovisning via kassarapporter som erhöles från en taxicentrals datasystem.

Restaurangbolaget bedrev lokaluthyrning och festarrangemang samt drev två restauranger. Den ena restaurangen serverade lunch och middag till konferensgäster. Den andra restaurangen serverade lunch till konferensgäster och skolelever. Det förekom ingen kontanthantering i bolaget under räkenskapsåret 2006/07. Betalning skedde mot av bolaget utställda fakturor. Under senare räkenskapsår förekom kontanthantering i bolaget.

På fråga från RN om hur han förvissade sig om att ingen kontanthantering ägde rum det aktuella räkenskapsåret har A-son uppgett att han har ”kontrollerat med” bolagets ställföreträdare att detta inte förekom. Senast han besökte bolaget var i samband med dess bildande år 2001.

A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. Det finns inte för något av de sex bolagen några noteringar i hans dokumentation om granskning av intäktsredovisning. Inte heller finns det några noteringar i dokumentationen för **konfektionsbolaget**, **detaljhandelsbolaget** och **taxibolaget** om granskning av kassarutiner och kontanthantering i dessa bolag.

RN gör följande bedömning.

För samtliga sex bolag gäller att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han har utfört en tillfredsställande granskning av respektive bolags intäktsredovisning.

Vad gäller **restaurangbolaget** noterar RN särskilt att det, enligt vad A-son har uppgett, drev två restauranger, varav en med lunch- och middagsservering och en med endast lunchservering. Han har inte besökt bolaget sedan år 2001 då det bildades och hans uppfattning att bolaget inte bedrev någon kontanthantering synes enbart ha grundat sig på att han ”kontrollerat med” bolagets ställföreträdare att så inte var fallet. RN finner att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden har gjort sannolikt att han har skaffat sig tillräcklig kännedom om bolaget för att kunna genomföra en tillfredsställande granskning av bolagets intäktsredovisning.

Därtill kommer att i vart fall tre av bolagen bedrev sådan verksamhet som innefattade omfattande kontanthantering, vilket typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa tre bolag var det därför av väsentlig

betydelse att granska och bedöma bolagens rutiner för kontanthantering. Vad gäller ett av dessa, **detaljhandelsbolaget**, finner RN att en sådan granskning borde ha framstått som särskilt angelägen med hänsyn till den kontinuerligt höga redovisade kassabehållningen. A-son har dock varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har granskat dessa rutiner i de tre bolagen. Han har inte heller beskrivit några kontroller gjorda i syfte att förvissa sig om att samtliga intäkter har redovisats.

RN:s slutsats är att A-sons granskning av intäktsredovisningen i de aktuella bolagen har varit mycket bristfällig. Detta har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för något av de sex bolagen. Genom att ändå göra detta finner RN att han allvarligt har åsidosatt god revisions sed.

3.2.3 Granskning av årsredovisningar

Skrotbolagets omsättning redovisades med 8 mnkr för räkenskapsåren 2006 och 2007. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 anges att av bolaget tillämpade redovisningsprinciper överensstämmer med ”rekommendationer och uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR”. Vidare anges att bolagets anläggningstillgångar skrivs av enligt restvärdeметoden. Uppgift om tillämpad procentsats saknas. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade om bolaget hade följt de i årsredovisningen angivna redovisningsprinciperna och inte heller om han granskade bolagets redovisade avskrivningar.

Byggbolaget bedrev byggverksamhet och redovisade pågående arbeten. I årsredovisningens tilläggsupplysningar saknas uppgift om tillämpade principer för bolagets intäktsredovisning och hur pågående arbeten värderades och resultatavräknades. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade dessa förhållanden.

I årsredovisningen för **restaurangbolaget** redovisade bolaget finansiella anläggningstillgångar med 333 000 kr. I en not anges att posten avser värdepappersfonder. Notan visar inte postens förändring under räkenskapsåret. Inte heller framgår marknadsvärdet per balansdagen på dessa tillgångar. I noten till balansposten inventarier saknas uppgift om årets inköp och försäljningar samt årets avskrivningar. Avskrivningarna redovisas i resultaträkningen med 65 000 kr. Vidare saknas i noten till personalkostnader uppgift om antalet anställda. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade avsaknaden av dessa uppgifter i årsredovisningen och om han påtalade att rättelser borde ske.

A-son har förelagts att kommentera de ovan redovisade förhållandena. Han har uppgett följande.

Han granskade att **skrotbolaget** följde i årsredovisningen angivna redovisningsprinciper. Han granskade även bolagets avskrivningar för år 2007 utan anmärkning. Bolaget gjorde avskrivning på det värde som inventarierna hade bokförts till efter avdrag av tidigare års avskrivningar.

Beträffande **byggbolaget** gick han igenom pågående arbeten och bedömde dem vara rätt värderade.

Vad avser **restaurangbolaget** framgår förändringen av bolagets finansiella anläggningstillgångar av en bokslutsbilaga. Några avskrivningar skedde inte. Inventarieförteckningen stämde han av mot balansräkningen. Han förbisåg att notera antal anställda men kontrollerade löner, skatter och sociala avgifter.

Härutöver har A-son inte kommenterat de förhållanden som beskrivits ovan.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att årsredovisningen ska innehålla vissa upplysningar och att dessa som huvudregel ska lämnas i noter. Av 5 kap. 3 § första stycket samma lag följer att ett antal uppgifter ska lämnas om anläggningstillgångarnas förändring. Vidare anges i paragrafens andra stycke att grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. I 5 kap. 18 § anges att uppgift ska lämnas om antalet anställda personer.

Av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, p. 42, framgår att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

Av BFN U 99:1 Tilläggsupplysningar om andelsinnehav följer att gällande börsvärde eller liknande bör anges i årsredovisningen för andelar som är registrerade eller noterade på en svensk eller utländsk börs eller på en auktoriserad marknadsplats.

Enligt RR 12 Materiella anläggningstillgångar, punkt 19, ska det avskrivningsbara beloppet för en materiell tillgång periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som används ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas.

I **skrotbolagets** årsredovisning anges att avskrivningar görs enligt restvärdemetoden. Som framgått ovan har dock A-son uppgett att avskrivningarna gjordes på det värde som inventarierna hade bokförts till efter avdrag av tidigare års avskrivningar. Vidare saknas uppgift om tillämpad avskrivningsprocent. Den avskrivning av bolagets inventarier som görs i årsredovisningen följer inte någon systematisk plan, på sätt som ska ske enligt RR 12.

Årsredovisningen för **byggbolaget** saknar upplysningar om vilka principer som tillämpas för intäktsredovisningen och hur pågående arbeten värderas och resultatavräknas. Det förhållandet att A-son bedömde att redovisade pågående arbeten var rätt värderade innebär inte att byggbolaget kunde underlåta att i årsredovisningen lämna upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper.

Beträffande **restaurangbolaget** har A-son hänvisat till att han genomförde viss granskning. När det gäller avsaknad av upplysning i årsredovisningen om antalet anställda medger han att han förbisåg detta. De övriga uppgifter som saknas och som RN har påtalat har han inte kommenterat.

RN konstaterar att bolagens årsredovisningar var bristfälliga i flera avseenden. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han uppmärksammade några av dessa brister vid sina revisioner. RN finner att hans granskning av årsredovisningarna har varit bristfällig och att han därigenom har åsidosatt god revisions sed.

3.2.4 Granskning av varulager och pågående arbeten

Byggbolaget redovisade pågående arbeten med 1 345 000 kr (motsvarande 17 % av balansomslutningen). I A-sons dokumentation finns, som underlag till posten pågående arbeten, en bokslutsbilaga som omfattar fyra delposter. På bokslutsbilagan anges att förteckningen avser ”Fast pris”. Till en av posterna finns en kopia på en odaterad ”betalplan” rörande ett av projekten. Vidare finns en sammanställning över arbetade timmar för ”Extra jobb”. Vilket projekt som denna sammanställning avser framgår inte av dokumentet. I en revisionspromemoria har A-son antecknat följande. ”Gå igenom fakturering av pågående arbeten. Genomgången u.a. Flik 5:6”. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken granskning som genomfördes, om han granskade någon projektredovisning, eventuella avtal med kunderna eller hur han bedömde projektens färdigställandegrad och eventuella förlustrisker. Bolagets varulager redovisades med

725 000 kr. Underlag till posten utgörs av ett lagerintyg och en handskriven lista som omfattar 22 olika produkter.

Konfektionsbolagets varulager redovisades med 4 122 000 kr (motsvarande 91 % av balansomslutningen) per balansdagen den 30 juni 2007. I A-sons dokumentation finns listor över samtliga produkter i lagret samt ett lagerintyg som inte är undertecknat.

Detaljhandelsbolagets varulager redovisades per balansdagen den 30 juni 2007 med 2 503 000 kr (motsvarande 77 % av balansomslutningen). Underlaget till posten varulager utgörs av ett dokument där ett antal belopp noterats i en kolumn utan någon uppgift om vad som avses.

A-son har inte i något av dessa tre bolag gjort några anteckningar om eventuell utförd granskning av varulagret.

A-son har uppgett följande.

Han granskade **byggbolagets** pågående arbeten samt gick igenom projektredovisning och uppdragsavtal och stämde även av med företagsledaren. Han konstaterade att pågående arbeten hade redovisats till rätt belopp. Lagret besiktigades och lagerlistor/inventeringslistor gick igenom vid besök hos bolaget. Stickprovskontroll av prislista gjordes.

Han var på besök hos **konfektionsbolaget** och besiktigade lagret. Lagerlistorna gick igenom och stämdes av mot balansräkningen.

Detaljhandelsbolagets lager besiktigades vid besök. Därefter stämdes lagret av mot balansräkningen.

A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN går att utläsa vilka kontroller han gjorde av pågående arbeten i **byggbolaget**. Han har inte heller gjort sannolikt att han beträffande **byggbolaget**, **konfektionsbolaget** och **detaljhandelsbolaget** genomförde några godtagbara granskningar av lagrens existens och värde. RN drar av detta slutsatsen att godtagbara granskningar inte har skett och finner att A-son inte har haft grund för att godta bolagens redovisade värde för dessa poster.

Byggbolagets pågående arbeten var en väsentlig post att granska. Vidare utgjorde varulagret för **konfektionsbolaget** och **detaljhandelsbolaget** den största balansposten i dessa bolag. Även dessa brister i A-sons granskning har därför medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för dessa tre bolag.¹ Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

3.2.5 Granskning av ställda säkerheter

Skrotbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2007 en avbetalningsskuld till en bank om 272 000 kr avseende en lastbil. Vidare hade bolaget en beviljad checkräkningskredit om 100 000 kr. Ställda säkerheter redovisades med 100 000 kr utan att det av årsredovisningen framgick vilka säkerheter som hade ställts.

Av A-sons dokumentation för **byggbolaget** framgår att bolaget hade en skuld om 2 455 000 kr till en bank och att skulden avsåg ett fakturabelåningskonto i banken. Det huvudboks konto på vilket skulden var bokförd kallades "Avräkning för factoring". I årsredovisningen redovisades inga ställda säkerheter för denna skuld.

¹ Avsnitt 3.2.2 ovan berör andra brister i A-sons revisionsinsatser som även de har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av de tre bolagens resultat- och balansräkningar.

Taxibolaget ägde tre bilar anskaffade för 765 000 kr. Av en bokslutsbilaga framgår att bolaget hade finansierat förvärven genom avbetalningskontrakt, som per balansdagen den 31 augusti 2007 redovisades med 234 000 kr. Bolaget redovisade inga ställda säkerheter.

A-son har uppgett följande.

Posten ställda säkerheter i **skrotbolaget** avsåg säkerhet för bolagets checkräkningskredit. Den factoringskulld som **byggbolaget** redovisade hade ”gått igenom och konstaterats vara korrekt”. Byggbolaget hade inte ställt några säkerheter för factoringskulden. **Taxibolagets** ägare och den av bolaget anlitate redovisningskonsulten uppgav på direkt fråga från A-son att bolaget inte hade ställt några panter. Bilarna är numera betalda.

I ett yttrande över RN:s promemoria i ärendet har A-son tillagt att **byggbolaget** hade sålt kundfakturorna till ett factoringbolag och att bolaget hade fått betalt för dem.

RN gör följande bedömning.

Av 3 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att ställda panter och ansvarsförbindelser ska redovisas inom linjen i årsredovisningen. I bilaga 1 till nämnda lag anges att panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas som avsättningar ska redovisas under rubriken Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser. Av förarbetena till årsredovisningslagen framgår att begreppet ”därmed jämförliga säkerheter” främst avser äganderättsförbehåll avseende tillgångar som upptas i balansräkningen, se prop. 1995/96:10, del 2, s. 280.

Både **skrotbolaget** och **taxibolaget** redovisade skulder som var hänförliga till avbetalningskontrakt avseende bilar. A-son har uppgett att bolagen inte hade ställt några säkerheter för dessa lån.

Byggbolaget redovisade en skuld på ett avräkningskonto för factoring. A-son har i RN:s ärende först uppgett att bolaget redovisade en factoringskulld, att säkerheter för denna inte hade ställts och att han bedömde att skulden var korrekt. Han har dock senare uppgett att kundfakturorna hade sålts och att byggbolaget hade fått betalt för dem. Han har inte gett någon förklaring till dessa motstridiga uppgifter. Han har inte heller verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

RN konstaterar att de tre bolagen redovisade skulder som var av den karaktären att det normalt ställs säkerheter för dem. Det har därför ankommit på A-son att granska huruvida det fanns panter eller därmed jämförliga säkerheter som skulle ha redovisats i bolagens årsredovisningar. Han har dock inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, gjort sannolikt att han har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder i detta avseende. Härigenom har han åsidosatt god revisionsred.

3.2.6 Redovisning enligt kontantmetoden

Skrotbolagets leverantörsskulder redovisades per balansdagen med 1 092 000 kr. I bolagets huvudbok redovisades inga leverantörsskulder löpande under räkenskapsåret. A-son har av RN förelagts att redogöra för bolagets inköpsrutin samt bolagets rutin för redovisning av leverantörsskulder.

A-son har uppgett följande.

Vad avser leverantörsskuldena tillämpade bolaget bokslutsmetoden vid redovisning av mervärdesskatt. Leverantörsskuldena bokfördes inte löpande. Bolagets inköp av skrot betalades med check för de fall en leverantör inte beviljade bolaget kredit, då betalning i stället skedde via bank.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § denna lag ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § samma lag följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Ett aktiebolag kan dock enligt nämnda bestämmelse få dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Vid räkenskapsårets utgång ska samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras (kontantmetoden).²

Av A-sons dokumentation framgår att skrotbolaget har använt kontantmetoden vid redovisningen under räkenskapsåret trots att bolagets skulder uppgick till avsevärda belopp. Bolaget uppfyllde därför inte bokföringslagens villkor för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. A-son skulle i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisions sed.

3.2.7 Granskning av fordran

Detaljhandelsbolaget redovisade en kortfristig fordran på en privatperson, här benämnd MO, om 78 000 kr. Beloppet kvarstod oförändrat sedan föregående år. Det framgår inte av dokumentationen om posten hade granskats, om det hade utgått någon ränta, om bolaget hade några säkerheter för fordran eller vilken bedömning A-son gjorde i fråga om fordrans värde.

A-son har uppgett att bolagets fordran på MO om 78 000 kr avsåg försäljning av en butik och att den uppkom år 2003 enligt ett av MO undertecknat skuldebrev. Sedan RN uppmanat A-son att redogöra för sin värdering av fordran har han uppgett att han hittills har bedömt att MO kunde betala sin skuld till bolaget och att något annat inte hade visats. Han har även uppgett att han har fått information från företagsledaren om att fordran kommer att ”skrivs av vid nästa bokslut” eftersom MO saknar tillgångar. Trots uppmaning från RN har han inte uppgett när han fick denna information.

RN gör följande bedömning.

A-son godtog att bolagets kortfristiga fordran på en privatperson om 78 000 kr redovisades till sitt fulla belopp trots att beloppet kvarstod oförändrat sedan föregående år. RN finner att A-son, varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han har haft grund för att godta det redovisade värdet av fordran. Även i detta avseende har A-son åsidosatt god revisions sed.

3.3 A-sons revisorspåteckning

I revisorspåteckningen på årsredovisningen för **restaurangbolaget** saknas uppgift om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

A-son har uppgett att han förbisåg att ange i revisorspåteckningen på restaurangbolagets årsredovisning att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

² Jfr BFNAR 2001:2 Löpande bokföring, p. 26–29, Kontantmetoden.

Enligt 9 kap. 28 § aktieförelagslagen (2005:551) ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Enligt RS 709, p. 49SE, ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. A-son har för restaurangbolaget avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen. Detta innebär att han har åsidosatt god revisionsd.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt RN:s bedömning har A-son vid revisionen av de sex här aktuella bolagen försummat att granska flera viktiga rutiner i bolagen. I synnerhet de brister som har kunnat konstateras i fråga om revisionen av bolagens intäktsredovisning och kontanthantering är allvarliga, eftersom flera av bolagen var verksamma i utpräglade kontantbranscher. Hans granskning har dessutom varit otillräcklig såvitt avser pågående arbeten i ett bolag och varulager i två bolag. Dessa omständigheter innebär att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för något av de sex bolagen.

RN har vidare funnit att A-son inte har utfört en godtagbar förvaltningsrevision i något av bolagen. Han har inte heller utfört en godtagbar granskning av årsredovisningarna i tre av bolagen. I tre av bolagen har inte förekommit någon godtagbar granskning av förekomsten av ställda säkerheter. I ett bolag har hans granskningsinsats varit otillräcklig beträffande värdet av en fordran. Vidare har han underlåtit att anmärka på att ett bolag har använt sig av fel bokföringsmetod. I ett fall har hans revisorspåteckning varit felaktigt utformad.

Han har genom dessa försummelse åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsdokumentation har omfattat sex revisioner. Genomgående har hans revisioner uppvisat sådana brister att det finns skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Härvid ska särskilt framhållas att han, såvitt avser samtliga revisioner, har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Även i övrigt har RN funnit att hans revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister.

RN finner att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att A-sons godkännande som revisor bör upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Björn Fredljug samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.