

LR: dom 2009-11-04, mål nr 10415-09

D 18/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag nämligen i sportbolaget (räkenskapsåret 2006), byggbolaget (räkenskapsåret 2006), restaurangbolaget (räkenskapsåren den 1 juli 2003–31 december 2004 samt 2005 och 2006) och smidesbolaget (räkenskapsåren den 1 juli 2005–30 juni 2006 och den 1 juli 2006–30 juni 2007). Härutöver har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men inte dokumentation) för värdepappersbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2005–30 juni 2006). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2007, 171 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i Revisionsfirma A-son AB (revisionsbyrån).

2 Generellt om A-sons revisionsarbete

I förvaltningsberättelserna för samtliga här aktuella bolag saknas en översikt över utvecklingen av företagens verksamhet, ställning och resultat. I A-sons dokumentation för de här aktuella bolagen finns inget som tyder på att han har uppmärksammat denna brist, än mindre påtalat att information skulle ha tagits in i respektive förvaltningsberättelse. Vidare kan konstateras att det av A-sons dokumentation inte för något av bolagen eller för något av räkenskapsåren kan utläsas om han har följt upp vad som hänt efter balansdagen och fram till dess att han undertecknade sina revisionsberättelser.

I A-sons revisionsberättelse för **sportbolaget** för år 2006 och i revisionsberättelserna avseende **restaurangbolaget** för åren 2003/04 och 2005 har A-son anmärkt på att årsredovisningarna inte hade upprättats i rätt tid. Av A-sons revisorspåteckningar framgår dock inte i något fall att revisionsberättelserna avviker från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Anledningen till avsaknaden av jämförelsetal är att merparten av hans revisionsklienter är mindre företag, där dessa regler ”inte är tvingande”. Han säger sig i vart fall ha fått uppfattningen att dessa uppgifter inte är nödvändiga. Vidare har A-son uppgett att han ”kan hålla med om” att den löpande kontakten med klienter som använder redovisningskonsulter är mer sparsam. Kontakt erhålls löpande från redovisningskonsulterna om något oväntat skulle inträffa. Han säger sig däremot ha löpande kontakter med de kunder som själva handhar den löpande redovisningen. Av de här aktuella uppdragen gäller detta sportbolaget, byggbolaget och smidesbolaget.

På RN:s fråga varför det inte framgår av A-sons revisorspåteckning för sportbolaget att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen har han uppgett att han ”inte upplevt det så allvarligt” att det måste framgå av påteckningen. A-son har vad gäller restaurangbolaget

konstaterat att det var ett misstag att det inte av revisorspåteckningarna framgår att revisionsberättelserna för åren 2003/04 och 2005 avvek från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Detta krav gäller samtliga företag, oavsett deras storlek. Det ankom därför på A-son att påtala att sådan information skulle tas in i förvaltningsberättelserna.

Av 6 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen följer att det i förvaltningsberättelsen även ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han har gjort några uppföljningar av vad som hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. A-sons granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har således varit otillräckliga.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning följer av god revisionssed att detta ska framgå även av revisorspåteckningen. A-son har i sina revisionsberättelser för sportbolaget och restaurangbolaget upplyst om att årsredovisningarna hade avgivits för sent. Enligt Revisionsstandard i Sverige, RS, ska i revisorspåteckningen, vad gäller de anmärkningar som här är aktuella, anges att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Det är i ärendet utrett att det av A-sons revisorspåteckningar helt saknas upplysningar om att hans revisionsberättelser avvek från standardutformningen. Genom att underlåta att lämna sådan information har A-sons åsidosatt god revisionssed.

3 Sportbolaget

Av A-sons dokumentation och av hans kompletterande upplysningar framgår följande om bolagets revisorer och dess redovisningskonsult. Den tidigare revisorn, här benämnd JF, hade under lång tid varit revisor i sportbolaget och hade undertecknat revisionsberättelsen för år 2005. När denne upphörde med sin revisionsverksamhet tillfrågades först en person, här benämnd RÅ. När RÅ:s godkännande som revisor upphörde, i april 2006, åtog sig en tredje person, benämnd GB, uppdraget med RÅ som assistent. A-son kontaktades under augusti 2007 för att lösa det problem som uppkommit genom att bolagsledningen och GB hade "samarbetssvårigheter". Av ett protokoll från en extra bolagsstämma framgår att A-son den 11 september 2007 valdes till revisor i bolaget, även för år 2006.

Sportbolagets omsättning uppgick under år 2006 till 19,4 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2006 till 12,8 mnkr. Av A-sons revisionsberättelse framgår inte att han valts till revisor efter räkenskapsårets utgång och därför inte kunnat närvara vid inventering av varulagret. A-son har i sin dokumentation antecknat att han tagit del av revisionsdokumentation som GB och RÅ hade framställt. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har haft någon kontakt med bolagets föregående revisor JF eller tagit del av dennes dokumentation för räkenskapsåret 2005. Granskningsplan och samtliga arbetsprogram utom slutkontrollista och oberoendeanalys är upprättade av RÅ:s revisionsbyrå.

Som framgått ovan uppgick bolagets omsättning år 2006 till 19,4 mnkr. I det material som insänts till RN finns endast en resultatrapport, en handskriven uppställning över poster i resultaträkningen samt ett standardiserat granskningsprogram på vilket RÅ i juni 2007 antecknat u.a. efter olika påståenden. Det finns inget som visar om någon granskning har skett av bolagets resultaträkning. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningsinsatser samt att uppge vilken grund han hade för att i revisionsberättelsen tillstyrka fastställande av sportbolagets resultaträkning för år 2006.

Maskiner och inventarier har redovisats med 6,5 mnkr (51 % av balansomslutningen). Av en notupplysning framgår att nyinköp skett under år 2006 med 4,0 mnkr. Av dokumentationen framgår inte om någon granskning har skett av dessa inköp.

Varulager har tagits upp till 3,2 mnkr (25 % av balansomslutningen). RÅ har i ett arbetsprogram i juni 2007 antecknat u.a. efter ett antal påståenden samt svarat ja på frågan om närvaro vid inventering. Han har dock efter rubriken Kontrollinventering på bokslutsdagen tillagt: "Inte gjort av oss." Det framgår inte vem som eventuellt utfört denna inventering. Det finns i dokumentationen inget som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuell inventeringskontroll eller att några kontroller alls har utförts. Vidare har RÅ antecknat att han inte kunde bedöma riktigheten av prissättningen och att priskontroll "inte kunnat göras på ett riktigt sätt". Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har gjort några egna reflektioner med anledning av denna osäkerhet. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde.

Posten kundfordringar har under år 2006 ökat med 42 %, från 1,9 mnkr till 2,8 mnkr, att jämföra med omsättningen som hade ökat med endast 18 %. RÅ har antecknat att posten föreföll rimlig men att det fanns ett antal mycket gamla poster som avsåg systerbolag. Av en bokslutsbilaga framgår att 2,3 mnkr (84 %) av kundfordringarna var äldre än sex månader samt att 2,5 mnkr avsåg systerbolaget. Posten leverantörsskulder hade minskat med 51 %, från 5,2 mnkr till 2,6 mnkr. RÅ har antecknat u.a. i ett arbetsprogram, konstaterat att skulderna hade minskat och att det bokförda beloppet stämde med reskontralistor. Såvitt framgår av det fåtal handlingar som insänts till RN har ingen granskning skett av balansposterna (förutom några betalningskontroller), tillförlitligheten i reskontrorna eller av försäljningsrutiner, kravrutiner och inköpsrutiner. Inte heller har det skett några överväganden med anledning av den stora andelen gamla kundfordringar.

Av ett arbetsprogram avseende andra långfristiga skulder framgår att bolagets ägare hade lämnat ett lån till bolaget om 1,5 mnkr. RÅ:s enda anteckning är u.a. samt att "Någon revers verkar inte att finnas". Av dokumentationen kan således inte utläsas om A-son har efterfrågat revers eller utrett vilken ränta som skulle betalas och om källskatt hade dragits på räntan.

Posten upplupna kostnader och förutbetalda intäkter har tagits upp till totalt 866 000 kr. Av en odaterad handskriven anteckning framgår att bolaget hade bokfört "Upplupet arvode CN" med 500 000 kr och att denna post hade överförts från år 2005. Av det material som tillställts RN kan inte utläsas att A-son har vare sig granskat eller ifrågasatt denna post. Han har inte heller stämt av posten med CN (systerbolaget) eller bedömt CN:s betalningsförmåga.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att någon granskning har skett av hur bolaget löpande under året hade hanterat mervärdesskatt, källskatter samt sociala avgifter. Inte heller framgår om någon övrig förvaltningsrevision har utförts.

A-son har anfört följande.

När GB hade åtagit sig revisionsuppdraget med RÅ som assistent påbörjades avstämningsarbetet och även inventeringsarbetet. Att revisionsarbetet drog ut på tiden berodde på att GB hade svårt att få kontakt med den föregående revisorn, JF. A-son kontaktades under augusti 2007 för att lösa det problem som uppkommit på grund av att bolagsledningen och GB hade samarbetssvårigheter. A-son erhöll då all revisionsdokumentation från RÅ och GB och

”gjorde de bedömningar som [han] ansåg vara viktiga”. A-son säger sig ha sammanträffat med bolagsledningen ett flertal gånger och ”hade tillgång till allt material”. RÅ har agerat som revisorsassistent till GB. Allt material överlämnades till A-son när han blev vald revisor i bolaget. Med tanke på den långa tid som A-son och RÅ samarbetat samt de kommentarer som erhållits från GB ”kändes uppdraget tillfredsställande dokumenterat”.

A-son har anfört att han ett flertal gånger hade haft muntlig kontakt med bolagets föregående revisor, JF. Vidare har A-son, på RN:s frågor, uppgett att bolaget själva handhaft den löpande redovisningen men att årsredovisningen hade upprättats av RÅ, dvs. samma person som utfört revisionen för år 2006.

Vad beträffar eventuell granskning av resultaträkningen har A-son anfört att det i samband med revisionsarbetet upptäcktes ett flertal poster som skulle rättas och att han var aktiv i detta arbete. Han ansåg därmed att han hade information för att fastställa resultaträkningen. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation.

Vad gäller inventariekontot har excelblad framställts av bolaget och RÅ med beräknad livslängd separat per post. A-son ”kände” att posten var ”väl grundad” efter de genomgångar som han hade haft med bolagsledningen och RÅ. Vad gäller varulagret har A-son uppgett att han diskuterade även denna post med bolagsledningen och RÅ och kunde konstatera att bruttovinsten stämde med tidigare år varför slutsatsen blev att lagret var rätt upptaget och värderat. A-son har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. Han har inte heller bifogat handlingar som bekräftar eventuell närvaro vid inventering.

A-son har beträffande kundfordringar och leverantörsskulder uppgett att han bedömde att bolaget hade en väl fungerande reskontrahantering och att han ”inte hade anledning att tro” att det skulle förekomma fel i reskontran. A-son har inte förklarat vilken grund han hade för dessa sina bedömningar.

Som framgått ovan har RN konstaterat att bolagets ägare hade lämnat ett lån om 1,5 mnkr till bolaget men att det av dokumentationen inte kunde utläsas att A-son skulle ha efterfrågat revers eller utrett vilken ränta som skulle betalas eller om källskatt dragits på räntan. A-son har uppgett att han inte kan konstatera om revers upprättats men att han inte ”hade anledning att tro” att bokföringen skulle vara felaktig.

Vad slutligen avser eventuell granskning av skatter och avgifter samt övrig förvaltningsrevision har A-son uppgett att han, vid den muntliga genomgången som skedde vid övertagandet, ”uppfattade” att bolagets hantering av skatter och avgifter ”var tillfredsställande”. Vid övertagandet av uppdraget var revisionsarbetet så långt kommet att revisorn GB var villig att utfärda revisionsberättelse och påteckna årsredovisningen. A-son fann därför ingen anledning att vara misstänksam om ”bolagets status vad gäller löpande redovisning och förvaltning”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen får den inte vara revisor som biträder vid ett aktiebolags bokföring.¹ Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder såsom t.ex. upprättande av bokföringsorder samt årsredovisning omfattas av begreppet. Av 18 § nämnda lag framgår att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Det är genom A-sons svar till RN klarlagt att RÅ har upprättat årsredovisningen för sportbolaget för år 2006 samtidigt som han har varit revisionsmedarbetare till A-son. Genom att anlita RÅ som medarbetare vid revisionen har A-son brutit mot en förbudsregel i aktiebolagslagen.

¹ Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385).

RN vill härvid också framhålla att RN vid en granskning av den dokumentation som har tillställts myndigheten har kunnat konstatera att de revisionsåtgärder som har utförts av medarbetaren i flera viktiga avseenden är mycket bristfälliga och inte uppfyller de krav som ställs enligt RS och enligt god revisionsred i övrigt. Trots detta har A-son inte gjort några egna granskningar som kan anses vara godtagbara eller genomfört några kvalitetskontroller av medarbetarens arbete.

Som framgått ovan har A-son i sina svar till RN angett att han, vad gäller hans granskning av viktiga resultat- och balansposter, anfört att han "inte hade anledning att tro" att det skulle förekomma brister eller felaktigheter och att han inte hade "anledning att vara misstänksam". Med hänsyn till att sportbolaget var ett nytt revisionsuppdrag konstaterar RN att A-sons förhållningssätt till uppdraget är oacceptabelt. RN konstaterar vidare att A-son varken genom sin dokumentation eller sina svar på RN:s frågor har visat eller gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision av sportbolaget för år 2006. Han har därmed inte verifierat att han har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Genom att trots detta tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna samt förslaget till vinstdisposition har A-son på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

4 Byggbolaget

Byggbolaget bedriver byggnadsverksamhet. I bolagets årsredovisning för år 2006 anges under tilläggsupplysningar att använda redovisningsprinciper överensstämmer med årsredovisningslagen samt Bokföringsnämndens och Redovisningsrådets rekommendationer.

I A-sons dokumentation finns ett arbetsprogram benämnt Resultaträkning och löner. A-sons slutsats är att han bedömer att resultaträkningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat. Det finns dock inget som visar att A-son har utfört någon granskning av resultaträkningen fränsett några anteckningar om hyror. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuell granskning samt att uppge om han någon gång har granskat bolagets intäktsredovisning och bolagets lönerutiner. Vidare har RN begärt att i så fall få ta del av hans dokumentation över sådan granskning.

Mark har tagits upp till 4,6 mnkr. Såvitt framgår av jämförelsesiffror fanns inte posten närmast föregående räkenskapsår. A-son har antecknat att marken tagits upp till anskaffningsvärde. I hans dokumentation finns dock inga revisionsbevis som verifierar vare sig värde eller existens och inte heller några handlingar som visar att han skulle ha efterfrågat sådana dokument.

Pågående arbeten för annans räkning har i årsredovisningen tagits upp till 12,8 mnkr (29 % av balansslutningen). I årsredovisningen saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning, resultatavräkning och värdering av pågående arbeten. I A-sons dokumentation finns inget som tyder på att han har uppmärksammat dessa brister i årsredovisningen för byggbolaget, än mindre påtalat att information skulle tas in i årsredovisningen. A-son har i sin granskningsplan antecknat att bl.a. pågående arbeten var ett högriskområde. I hans dokumentation finns sammanställningar av leverantörsfakturer per projekt och en anteckning om att avstämningar hade gjorts mot bokföringen. Av det material som tillställts RN kan inte utläsas om A-son har utfört någon granskning av bolagets projektredovisning, exempelvis granskat tillförlitligheten i projektredovisningen eller följt upp vilka kostnader som aktiverats i de olika projekten, informerat sig om huruvida projekten skulle utföras till fast pris eller på löpande räkning, bedömt risken för förluster i projekten om bolaget hade fastprisuppdrag, bedömt färdigställandegraden i projekten vad avsåg fastprisuppdrag eller läst några uppdragsavtal.

Vidare har i en granskningsplan antecknats att såväl kundfordringar och försäljningsrutiner som leverantörsskulder och inköpsrutiner var högriskområden. I A-sons dokumentation finns

beträffande kundfordringar ett arbetsprogram, en förteckning över kundfordringar per den 31 december 2006 samt en reskontra per den 1 mars 2007. A-son har antecknat att han bedömer att faktureringsrutinen fungerar och att allt tyder på att samtliga intäkter är redovisade. Av A-sons dokumentation kan emellertid inte utläsas om han har gjort någon granskning av vare sig bolagets faktureringsrutiner eller av intäktsredovisningen. Dokumentationen avseende leverantörsskulder består av ett arbetsprogram, en reskontra per den 31 december 2006 samt en reskontra per den 1 mars 2007. A-son har antecknat att allt tyder på att posten är rätt upptagen och värderad. Av A-sons dokumentation kan emellertid inte utläsas om han gjort någon granskning av bolagets inköpsrutiner.

A-son har anfört följande.

Vad gäller eventuell granskning av resultaträkningen har A-son hävdade att det vid granskningen av balansposterna samtidigt sker avstämningar av resultaträkningen, då ”delposterna hänger ihop med varandra”. Någon specialgranskning av resultaträkningen har dock inte skett.

Beträffande inköp av mark har A-son endast uppgett att han hade diskuterat syftet med inköpet med bolagsledningen.

I fråga om granskning av pågående arbeten har A-son uppgett att all revision har utförts hos kunden ”där allt räkenskapsmaterial finns”. Bolagets olika rutiner har gått igenom vid flera tillfällen hos bolaget. Bolagets rutiner för projektredovisning har stämts av och förklarats av bolagsledningen. Vad gäller projekten finns en pärm för varje projekt med kopior av samtliga verifikat som avser projektet. Från projektpärmarna sammanställde bolagets ekonomipersonal excelblad där de olika projekten särredovisades. Uppdelningen av projekt till fast pris och på löpande räkning var ”något diffus”. Periodisering sker av kostnader avseende projekt som inte har fakturerats. Under år 2006 ökade bolagets verksamhet ytterligare och diskussioner fördes om bolaget skulle ändra sina redovisningsrutiner och istället övergå till successiv vinstavräkning. Detta kräver dock bättre underlag än vad bolaget kunde prestera varför bolaget valde de gängse periodiseringsrutinerna, dvs. att kostnader och intäkter redovisas i samma period. Under år 2007 övergick bolaget till successiv vinstavräkning. A-son har inte kommenterat den bristfälliga informationen i bolagets årsredovisning avseende pågående arbeten.

A-son har beträffande kundfordringar och leverantörsskulder anfört att han konstaterade att rutinerna fungerade väl och att han ”inte hade anledning att tro” att felaktigheter förekom.

RN gör följande bedömning.

RN har vid en genomgång av A-sons dokumentation samt hans svar till myndigheten kunnat fastlägga allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Redan av hans egna uppgifter framgår att han inte har utfört någon granskning av byggbolagets resultaträkning. Han har därmed inte heller visat att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultaträkningen.

Vad gäller posten mark har A-son som enda åtgärd angett att han med bolagsledningen har diskuterat syftet med inköpet. Detta är inte en åtgärd som möjliggör för A-son att kunna ta ställning till postens värde. RN konstaterar därför att A-son inte har visat att han vid sin granskning av mark hade tillgång till några revisionsbevis som grund för att godta det av bolaget redovisade värdet av denna post.

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter 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. Enligt RR 11 Intäkter ska upplysningar lämnas om de principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som

använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. Det är oklart om byggbolaget tillämpat Bokföringsnämndens eller Redovisningsrådets rekommendationer. Dessa är dock utformade på samma sätt vad gäller kraven på information avseende pågående arbeten. I byggbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning, värdering av pågående arbeten samt metod för att fastställa färdigställandegraden.

I ett bolag som bedriver entreprenadverksamhet är det viktigt att revisorn granskar och bedömer tillförlitligheten i projektredovisningen, tar del av entreprenadavtal, bedömer principerna för intäktsredovisningen samt även bedömer eventuella förlustrisker. Som framgått ovan har A-son anfört att bolagets rutiner för projektredovisning hade stämts av och förklarats av bolagsledningen. Han har dock inte visat att han på något sätt har förvässat sig om tillförlitligheten i denna redovisning. Han har tvärtom uppgett att uppdelningen av projekt till fast pris och på löpande räkning var "något diffus". RN finner att A-son inte har verifierat eller gjort troligt att han har haft grund för att bedöma huruvida byggbolagets pågående arbeten eller dess intäkter och kostnader var korrekt redovisade per balansdagen den 31 december 2006.

I ett entreprenadföretag är det viktigt att revisorn också granskar väsentliga rutiner, främst faktureringsrutinerna men även inköpsrutinerna. Vad gäller dessa rutiner har A-son åter lämnat endast ett allmänt svar, att han "inte hade anledning tro" att fel förekom. Detta utgör inte ett godtagbart revisionsbevis. RN konstaterar därför att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att han har utfört några granskningar av vare sig fakturerings- eller inköpsrutiner.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte har påtalat avsaknaden av viktig information i årsredovisningen. RN konstaterar vidare att han inte har visat och inte heller gjort sannolikt att han har utfört några av de mest elementära kontroller som krävs i ett bolag med entreprenadverksamhet. A-son har därmed inte visat och inte heller gjort sannolikt att han har haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att tillstyrka fastställande av byggbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

5 Restaurangbolaget

5.1 Gemensamt för åren 2003/04, 2005 och 2006

Räkenskapsåret 2003/04 var restaurangbolagets första verksamhetsår. Bolagets nettoomsättning uppgick för år 2003/04 till 4,1 mnkr, för år 2005 till 3,7 mnkr och för år 2006 till 4,1 mnkr. A-son har beträffande kundfordringar och leverantörsskulder för såväl år 2003/04 som för åren 2005 och 2006 antecknat att kontantprincipen användes under löpande år och att "uppbokning" av "uteliggande" kundfordringar och leverantörsskulder skedde i samband med bokslut. Han har även antecknat att bokföring av mervärdesskatt skedde enligt "kontantprincipen under löpande år" vilket har lett till att "ett periodiseringsfel uppkommit vad gäller moms." Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas att han har påtalat denna felaktiga metod för bokföring eller verkat för rättelse. A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara varför han i sina revisionsberättelser inte har anmärkt på denna princip.

A-son har medgett att mervärdesskatteredovisningen inte blev korrekt när "kontantmetoden" felaktigt användes. Han har dock anfört att han i flera andra uppdrag har påtalat motsvarande fel för Skatteverket, dock utan åtgärd. Han har därmed bedömt förseelsen som ringa och avstått från att påtala detta i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § nämnda lag ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Av 5 kap. 2 § bokföringslagen 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, dock senast till räkenskapsårets slut, om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre mnkr och det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (kontantmetoden). Enligt 13 kap. 6 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) ska redovisning ske i den redovisningsperiod då omsättningen respektive förvärvet har bokförts eller borde ha bokförts enligt god redovisningssed. Om bokföring enligt god redovisningssed ska ske löpande ska faktureringsmetoden användas. Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter.²

Av A-sons dokumentation framgår att restaurangbolaget har använt kontantmetoden under löpande år. Bolagets omsättning uppgick under de tre här aktuella räkenskapsåren till mellan 3,7 och 4,1 mnkr. Bolaget uppfyllde därmed inte bokföringslagens krav för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. A-son skulle för bolaget ha påtalat den felaktiga tillämpningen av redovisningsprinciper. Om rättelse inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för de tre här aktuella åren ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen och att bolaget inte på ett korrekt sätt hade hanterat sin redovisning av mervärdesskatt. Genom att underlåta att anmärka på detta har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Denna bedömning förändras inte av A-sons kommentar beträffande Skatteverket.

5.2 Kassarutiner

År 2003/04

Vad gäller bolagets kassarutiner har A-son i sin dokumentation för år 2005 antecknat att ”ingående avstämning gjordes föregående år”. Av hans dokumentation för år 2003/04 kan utläsas att han för några månader har kontrollerat löpnummer på z-remsor, dvs. att serierna var obrutna. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har utfört några ytterligare granskningar av kassarutinerna. A-son har av RN förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella granskningar samt att förklara vad han avser med anteckningen för år 2005 att han gjort ”ingående avstämmningar” av kassarutinen vid sin revision av år 2003/04.

År 2005

A-son har på en slutkontrollista antecknat att känsliga områden var kassahanteringen där ”ingående avstämning gjordes föregående år, samma rutiner även i år”. Av det material som tillställts RN kan inte utläsas att han har utfört någon kontroll av bolagets kassahantering, exempelvis att rutinerna var oförändrade år 2005. A-son har förelagts att kommentera dessa iakttagelser och att beskriva eventuella kontroller.

År 2006

A-son har på en slutkontrollista antecknat att ”kraft har lagts på kassahanteringen och bruttovinsten på de olika försäljningsgrupperna”. Vidare finns anteckningar som visar att A-son har jämfört bruttovinster för mat, starköl, sprit och vin. På ett arbetsprogram rubricerat

² Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Förvaltning har A-son antecknat att många av transaktionerna är kontanta, att bolaget använder kassaregister, att dagsutslag sker varje dag samt att omfördelning av inkomstgrupperna sker varje månad. Med uttrycket ”inkomstgrupper” avses de olika kontona, exempelvis konto 3011 mat 25 % och konto 3016 mat 12 %. A-son har förelagts att beskriva hur bolaget kan göra korrekta redovisningar av mervärdesskatten om omfördelning sker endast en gång per månad.

Vidare finns anteckningar som visar att A-son granskat z-remsor under december och jämfört mot bokförd försäljning under samma månad. Efter denna granskning har han konstaterat att det inte finns några z-remsnummer på kassarapporter/dagrappporter och att det alltså inte går att kontrollera dagskassan. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har gjort några ytterligare kontroller av bolagets kassahantering. A-son har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta bolagets intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

De ”ingående avstämningar” som han utförde år 2003/04 var att följa z-kvittonummer för att konstatera att nummerserien var obruten och kontrollera att samtliga nummer fanns med i bokföringen. Han ansåg att dessa kontroller visade att kassahanteringen fungerade. Granskningen kompletterades med bruttovinstjämförelser.

RN har i sina frågor till A-son konstaterat att han i sin dokumentation av kassahanteringen hänvisat till den avstämning som utfördes för år 2003/04 men att det inte kan utläsas att han har gjort några kontroller alls för år 2005. Denna RN:s iakttagelse har inte kommenterats av A-son. Däremot säger han sig ha gjort bruttovinstanalyser för åren 2005 och 2006 för att se om det fanns stora avvikelser.

Som framgått ovan konstaterade A-son att det för år 2006 inte fanns några z-remsnummer på kassarapporter/dagrappporter och att det därmed inte fanns möjlighet att kontrollera dagskassan. På RN:s fråga har A-son uppgett att denna fråga diskuterades med bolagsledningen som förklarade att bolaget hade ett nytt system där ”dagskasseutslagen såg ut på detta sätt”. Han säger sig istället ha gjort avstämning av ”månadsutslaget” vilket inte visade på några differenser. Även bruttovinstjämförelser gjordes utan anmärkning.

RN gör följande bedömning.

Restaurangbolaget bedrev verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionerna av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kontanthantering och intäktsredovisning. Den enda kontroll i det avseendet som kan verifieras av A-sons dokumentation är att han för några månader år 2003/04 har granskat att z-nummerserierna var obrutna. För år 2005 har han endast hänvisat till den avstämning som gjordes närmast föregående år. För år 2006 konstaterade han att det inte var möjligt att kontrollera dagskassan eftersom z-nummer saknades. Av FAR:s skrift Revision av företag i kontantbranschen³ framgår att revisorn, utöver en kontroll av att z-nummerserierna är obrutna, stickprovsvis bör stämma av z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, följa upp förekomst och frekvens avseende felslag och returerna samt granska rutiner för felslag och rutiner och dessutom kontrollinventera kassan vid något eller några tillfällen under året. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår att han har utfört här angivna kontroller. För år 2006 har han dessutom antecknat att z-nummer saknades på kassarapporterna.

RN finner att A-son inte har visat och inte heller gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat restaurangbolagets kassahantering. Vidare anser RN det vara anmärkningsvärt att

³ Skriften utkom i mars 2007. A-sons revisionsberättelse för år 2006 är daterad den 29 juni 2007.

A-son okritiskt har godtagit företagsledningens uppgifter att det nya kassasystemet var så bristfälligt att det inte ens hade z-nummer. RN konstaterar att A-son inte har visat att han, för något av de tre här aktuella räkenskapsåren, har haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning. Genom att trots bristfälligt underlag göra sådana uttalanden har A-son åsidosatt god revisionsssed.

5.3 Förvärv av rörelse år 2003/04

I A-sons dokumentation finns ett avtal av vilket framgår att bolaget i juli 2003 hade förvärvat en restaurangverksamhet med inventarier och hyresrätt för 800 000 kr. Bolaget har därefter tagit upp 800 000 kr som anskaffningsvärde för inventarier. Till avtalet är bifogat en förteckning över inventarier vars värde uppenbart inte kan vara 800 000 kr. A-son har av RN förelagts att förklara varför han godtog att hela köpeskillingen redovisades som inventarier.

A-son har uppgett att han inte bedömde att det var fel att hela köpeskillingen aktiverades till kontot inventarier. Att hela posten blev föremål för värdeminskning var inte heller fel. I avtalet anges att säljaren överlåter restaurangrörelse med tillhörande inventarier, maskiner och restaurangutrustning. A-son har i sitt svar till RN ställt frågan: ”Om någon del skall anses som goodwill, hur skall värderingen gå till?” Även om någon fördelning borde ha skett så omfattas enligt A-son även en sådan post av värdeminskning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 5 årsredovisningslagen ska de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av värderas var för sig. Detta innebär att det inte får ske en kollektiv värdering av tillgångar som ingår i olika balansposter. En gemensam förvärvssumma för olika slag av tillgångar måste i redovisningen delas upp på de olika ingående komponenterna efter en värdebestämning av de enskilda poster som ingår i förvärvet. Olika tillgångsslag behandlas enligt olika redovisningsregler och hur en tillgångsmassa fördelas mellan olika tillgångsslag kan därför ha betydelse för bolagets framtida redovisade resultat och ställning.

Av avtalet framgår att olika slag av tillgångar förvärvades, dels maskiner och inventarier som materiella tillgångar, dels hyresrätt och restaurangrörelse som immateriella tillgångar. I bolaget har allt redovisats som inventarier. Såvitt framgår av A-sons svar och dokumentation har han inte granskat den förvärvade rörelsens sammansättning eller ens gjort ett försök till rimlig fördelning. Enligt RN:s bedömning har A-son inte skaffat sig tillräckliga revisionsbevis för att bedöma att det totala förvärvsbeloppet fördelades på ett korrekt sätt och enligt god redovisningssed. Genom att göra en otillräcklig granskning av hur den förvärvade rörelsen hade redovisats och genom att inte göra företrädare för bolaget uppmärksamma på den ovan nämnda bristen i bolagets årsredovisning har A-son åsidosatt god revisionsssed.

6 Smidesbolaget

Smidesbolagets verksamhet är bl.a. tillverkning och försäljning av metallprodukter. Bolaget har redovisat pågående arbeten för annans räkning med 14,3 mnkr (62 % av balansomslutningen) per den 30 juni 2006 och med 9,7 mnkr (55 % av balansomslutningen) per den 30 juni 2007. I årsredovisningarna saknas uppgifter om tillämplad princip för intäktsredovisning, resultatavräkning och värdering av pågående arbeten. I A-sons dokumentation finns inget som tyder på att han har uppmärksammat dessa brister i årsredovisningarna för smidesbolaget, än mindre påtalat att information skulle tas in i dessa handlingar.

I en granskningsplan har antecknats att bl.a. pågående arbeten var ett högriskområde. A-son har noterat att bolaget har en väl fungerande projektredovisning och att han bedömer att posten är rätt upptagen och värderad. Av det material som tillställts RN kan inte utläsas vilken grund han har haft för denna slutsats. Av dokumentationen framgår inte att A-son har utfört någon granskning av bolagets projektredovisning, exempelvis granskat tillförlitligheten i projektredovisningen, bedömt risken för förluster i projekten vad gäller fast-pris-uppdragen, bedömt färdigställandegraden i projekten vad gäller dessa uppdrag eller läst några uppdragsavtal. A-son har av RN förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att beskriva eventuella granskningsinsatser samt att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har i ett arbetsprogram rubricerat Övriga kortfristiga skulder för båda åren antecknat att differenser har uppstått beträffande mervärdesskatten. Som förklaring härtill har han antecknat att bolaget har bokfört mervärdesskatten ”via den s.k. projektredovisningsprincipen (intäkten bokförd, mervärdesskatten bokförs när betalning gjorts)”. RN har funnit att det är svårt att av denna kortfattade notering få en tydlig bild av hur bolaget har redovisat och betalat mervärdesskatt. Det är enligt RN möjligt att tolka skrivningen så att bolaget tillämpar kontantprincipen vid redovisning och inbetalning av mervärdesskatt. A-son har förelagts att kommentera denna slutsats och att mera utförligt beskriva hur bolaget fakturerar, bokför och betalar mervärdesskatt.

A-son har anfört följande.

Det var ett misstag att information om pågående arbeten saknades i årsredovisningarna. När det gäller pågående arbeten har bolaget under många år tillämpat samma princip, nämligen att nedlagda kostnader och ”gjorda lyft” redovisas på de olika projekten. Kvarvarande kostnader periodiseras i samband med bokslut. Bolaget anser sig ha så ”korta uppdrag” att successiv vinstavräkning inte skulle förändra rörelseresultatet. Då bolaget har lång erfarenhet av förfarandet har en arbetsgång utarbetats för posten. A-son har vid kontroll inte funnit anledning att anmärka på förfarandet. Han har tillagt att han ”anser” att avstämningar har skett mot bolagets projektredovisning och att anteckningar om avstämningen finns på en bilaga. Någon bilaga finns dock inte i det material som RN har erhållit.

Vad slutligen avser RN:s iakttagelser vad gäller bolagets redovisning och betalning av mervärdesskatt har A-son endast uppgett följande: ”Det redogjorda förfarandet är förankrat hos Skatteverket.” A-son har dock inte närmare beskrivit de av bolaget tillämpade principerna, trots RN:s förelägganden, och inte heller till RN ingett någon dokumentation som visar på vilket sätt förfarandet skulle vara förankrat hos Skatteverket.

RN gör följande bedömning.

I årsredovisningarna för smidesbolaget anges att dessa är upprättade enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd. Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter 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. I byggbolagets årsredovisning saknas information enligt här nämnda regelverk. A-son skulle ha påtalat dessa brister för bolagets företrädare. RN konstaterar vidare att A-son fortfarande inte, trots två förelägganden, har visat eller gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser vad avser posten pågående arbeten. Han har inte heller genom dokumentation verifierat att några kontroller har utförts. A-son har genom sin bristfälliga revision på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

7 Värdepappersbolaget

Värdepappersbolagets eget kapital uppgick till minus 766 000 kr per den 30 juni 2005 och till minus 968 000 kr per den 30 juni 2006. I förvaltningsberättelsen för år 2005/06 finns ingen information om huruvida någon kontrollbalansräkning har upprättats. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2005/06 endast upplyst om att aktiekapitalet var förbrukat i sin helhet och att bolaget drevs vidare med personligt betalningsansvar. RN har önskat kopia av senast upprättad kontrollbalansräkning (när A-son den 22 december 2006 avgav sin revisionsberättelse) och av hans yttrande över denna. Vidare har A-son, för det fall att kontrollbalansräkning inte hade upprättats, förelagts att förklara varför han inte anmärkte på detta i sin revisionsberättelse för år 2005/06.

A-son har uppgett att det registrerade aktiekapitalet hade varit förbrukat under många år. Någon kontrollbalansräkning har inte upprättats som han eller den tidigare revisorn tagit del av vilket innebär att reglerna i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen har trätt i kraft, dvs. det personliga betalningsansvaret har inträffat. Han ville i sin revisionsberättelse informera tredje man om detta.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.⁴ Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen enligt 15 § samma kapitel kalla till bolagsstämma (första kontrollstämma). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.⁵ Denna anmärkning ska enligt god revisionssed även innehålla uppgifter om vari bristerna består.

Om kontrollbalansräkning inte har upprättats i rätt tid ska revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Att i revisionsberättelsen endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen i värdepappersbolaget att snarast upprätta kontrollbalansräkning och tillstålla honom den för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för bolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att inte göra något av detta har A-son åsidosatt god revisionsmed.

9 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Genom RN:s granskning av A-sons revisionsverksamhet är det utrett att hans revisionsarbete generellt uppvisar mycket allvarliga brister. A-son har inte i något av de av RN granskade bolagen visat att han har genomfört några godtagbara granskningar av väsentliga resultat- och balansposter. Hans granskningar har i flera fall varit så bristfälliga att han saknat grund för att ta ställning till de reviderade bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att i dessa fall ändå tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna har A-son på ett mycket allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. RN har även kunnat konstatera att A-son inte har reagerat på brister i vissa förvaltningsberättelser. I de fall han i sina revisionsberättelser har

⁴ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

⁵ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag.

anmärkt på brister, har han underlåtit att låta detta framgå av sina revisorspåteckningar. Vidare har han underlåtit att påtala att kontrollbalansräkning inte har upprättats i ett bolag med negativt eget kapital. A-son har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget måste omständigheterna anses synnerligen försvårande. Det finns redan på den grunden förutsättningar för att upphäva A-sons godkännande som revisor.

Dessutom har A-son tidigare meddelats varning för att han underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen i ett aktiebolag handlat i strid mot vinstutdelningsreglerna i aktiebolagslagen samt för att han, avseende ett annat aktiebolag, underlåtit att verka för ändring av bokföringsmetod trots att bolaget använt en metod som stred mot bokföringslagens regler (RN:s beslut den 19 december 2002, dnr 2001-1099). Vidare noterar RN att A-son har meddelats erinran för bristande granskning av en skuld i ett aktiebolag samt för underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på att detta bolag inte fullgjort sin skyldighet att lämna skattedeklaration eller att i rätt tid betala skatter och avgifter (RN:s beslut den 29 april 2004, dnr 2003-318). Han har meddelats ytterligare en varning eftersom RN funnit att hans granskningsinsatser i flera avseenden varit otillräckliga. Han hade bl.a. inte i tillräcklig omfattning granskat ett bolags värdering av ett varulager, som utgjorde bolagets viktigaste tillgångspost (RN:s beslut den 6 december 2007, dnr 2006-141).

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.