

D 3/11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör hans revisionsuppdrag i ett aktiebolag räkenskapsåren 1 januari–31 december 2007 och 1 januari–31 december 2008. Bolaget bedrev hotell- och restaurangverksamhet. A-son valdes till revisor i bolaget i juli 2008.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 redovisade bolaget totala tillgångar om 2,3 mnkr, en omsättning om 241 000 kr, en förlust om 621 000 kr och ett erhållet aktieägartillskott om 1 mnkr. A-sons revisionsberättelse avvek från standardutformningen genom att han upplyste om dels att han inte hade kunnat observera den fysiska inventeringen av varulagret eftersom han hade fått revisionsuppdraget efter räkenskapsårets utgång, dels att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid. Han uppgav att han inte kunde uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Vidare uppgav han att han inte kunde veta sig tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen och styrelsens förslag till resultatdisposition.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 redovisade bolaget totala tillgångar om 2,9 mnkr, en omsättning om 3,1 mnkr och en vinst om 192 000 kr. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 200 000 kr och det redovisade egna kapitalet uppgick till 766 000 kr. A-sons revisionsberättelse avvek från standardutformningen endast på så sätt att den innehöll anmärkningar om att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid samt att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de båda aktuella räkenskapsåren. Av dokumentationen framgår att bolagets verksamhet inleddes i slutet av räkenskapsåret 2007.

2 Varulager m.m.

Anmälaren har gjort gällande att bolaget under hösten 2007 förvärvade en buteljeringensanläggning vilket inte framgår av årsredovisningen. Bland arbetspapperen i dokumentationen avseende posten Varulager för räkenskapsåret 2007 finns en faktura från ett företag vilken avser en sådan anläggning. Fakturan, som är daterad den 10 december 2007, är ställd till det reviderade bolaget och anger dess firma, adress och organisationsnummer. Fakturabeloppet uppgår till 175 000 euro.

Bland omsättningstillgångarna i årsredovisningarna för de båda räkenskapsåren redovisade bolaget Varor under tillverkning om 1,3 mnkr, vilket enligt A-sons dokumentation avsåg vin på fat. I dokumentationen för räkenskapsåret 2008 finns en faktura avseende 42 fat om vardera 275 liter vin från ett annat företag än det som nämns i föregående stycke. Även den fakturan är daterad den 10 december 2007 och ställd till det reviderade bolaget, och även i den fakturan uppgår beloppet till 175 000 euro. På fakturan anges att äganderätten inte övergår förrän full betalning har erlagts. Dokumentationen innehåller även ett lagerintyg undertecknat av bolagets ägare.

A-son har anfört följande.

Posten Varor under tillverkning avser kvalitetsvin på fat som står kvar hos leverantören i Libanon i avvaktan på att bolagets vinkällare ska bli klar. Vid revisionen av räkenskapsåret 2007 granskade han inköpsfakturan och fakturor avseende lagringskostnader. Fakturorna flyttades senare över till dokumentationen för påföljande räkenskapsår. Vid tiden för revisionen av räkenskapsåret 2008 var vinkällaren fortfarande inte färdigställd, och vinet fanns därför fortfarande kvar hos leverantören. Anskaffningsvärdet hade inte förändrats och posten togs därför upp till samma belopp som föregående räkenskapsår. Lagervärdet motsvaras av inköpsfakturorna "till den del som har betalats" och bolaget ägde varorna i motsvarande omfattning. Som svar på fråga från RN hur fakturan om 175 000 euro bokfördes har han svarat att den bokfördes "till den del som har betalats" med tillämpning av valutakursen 9,35. Vinet lagras under kontrollerade former och blir bara bättre med tiden. Bolagets ägare har betalat vinet med egna medel.

På fråga från RN om hur han, mot bakgrund av vad fakturan angav om äganderättens övergång, bedömde huruvida vinet ägdes av bolaget har han uppgett att han har tolkat det så att hela vinpartiet var betalt och att äganderätten hade övergått till köparen.

RN har förelagt A-son att ange om han granskade delägarnas påstådda betalning av bolagets fakturor och i så fall redogöra för när betalning skedde och med vilka belopp. Han har därvid uppgett att betalning för varulagret skedde i omgångar och bokfördes mot delägarnas avräkningskonto och därefter omvandlades till ett aktieägartillskott.

Varulagret granskades analytiskt eftersom fysisk inventering inte var möjlig. Vad gäller existensen av vinet hade han "delägarens uppgifter att gå på". Denne gör regelbundna tillsynsresor.

Fakturan för buteljeringsanläggningen avsåg en provisionsaffär. Eftersom fakturan råkade vara på samma belopp som fakturan för vinet sorterade han felaktigt in den i dokumentationen. Han har inte granskat någon avräkningsnota eller gått vidare i provisionsaffären. Han bedömde att en annan part egentligen var köpare. Det var inte rimligt att bolaget skulle köpa en anläggning för 175 000 euro eftersom det inte hade ekonomiska resurser för ett sådant förvärv.

Som svar på fråga från RN om vad han menar med att fakturan avseende buteljeringsanläggningen felaktigt hade sorterats in i dokumentationen har han uppgett att han inte granskade fakturan eftersom han inte kände till den förrän i samband med disciplinärendet hos RN. Enligt uppgift från delägarna skulle anläggningen levereras till Belgien och antagligen användas för buteljering av bolagets viner. Förmodligen har en förväxling av köparna skett. Fakturan finns inte med i bokföringen.

Det finns inga noteringar i dokumentationen för något av de aktuella räkenskapsåren om överväganden eller granskningsåtgärder i fråga om vinets existens eller om huruvida vinet ägdes av bolaget. Det framgår inte heller av dokumentationen om A-son har granskat ägarnas påstådda betalning av vinet. Förutom själva fakturan för buteljeringsanläggningen finns det inga handlingar eller noteringar om denna anläggning.

RN gör följande bedömning.

Det redovisade värdet av posten Varor under tillverkning i bolagets årsredovisningar för de båda räkenskapsåren motsvarade 59 respektive 45 procent av redovisade balansomslutningar. Det var således fråga om en väsentlig post för A-son att granska, och det har därför ålegat honom att skaffa sig revisionsbevis såväl till stöd för att vinpartiet existerade som till stöd för uppgiften att det ägdes av bolaget.

Till att börja med ankom det på A-son att skaffa sig revisionsbevis för existensen av vinet. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007 innehåller en reservation om att han på grund av sent erhållet uppdrag inte hade kunnat observera den fysiska inventeringen av lagret och att han

därför inte har kunnat tillstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 innehåller ingen sådan reservation, och han har för detta år tillstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. I fråga om existensen av vinet har han endast hänvisat till uppgifter från en delägare och till att denne gjorde regelbundna tillsynsresor. Dokumentationen innehåller inga noteringar om några överväganden rörande postens existens. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han har skaffat sig tillfredsställande revisionsbevis för existensen av vinlagret.

Vidare har det ankommit på A-son att ta ställning till om vinet i fråga ägdes av bolaget. A-son har först uppgett för RN att lagervärdet motsvarades av inköpsfakturorna ”till den del som har betalats” och att bolaget ägde varorna i motsvarande omfattning. Detta måste rimligen uppfattas som att vinet var endast till viss del betalt. För detta talar även hans uppgift om att valutakursen 9,35 användes, eftersom hela fakturabeloppet omräknat till svensk valuta med den kursen skulle ha väsentligen överstigit det redovisade värdet. Först då RN har ställt konkreta frågor om äganderättsproblematiken och texten på fakturan har han uppgett att han har tolkat det som att hela vinpartiet var betalt och att äganderätten hade övergått till köparen. Det finns ingenting i hans dokumentation som tyder på att han har gjort några överväganden om äganderättsfrågan. Inte heller framgår det vare sig av dokumentationen eller av hans yttranden att han har granskat delägarnas påstådda betalning av fakturan. RN finner att A-son varken genom dokumentationen eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han har skaffat sig tillfredsställande revisionsbevis för att äganderätten till vinet tillkom bolaget.

RN finner att A-sons bristfälliga granskning av varulagret i fråga om såväl existens som tillhörighet har inneburit att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. Genom att likväl göra detta i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 har han åsidosatt god revisionssed.

Vad sedan gäller buteljeringsanläggningen kan det konstateras att fakturan ingår i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007 men att han trots detta säger sig inte ha känt till den förrän i samband med det nu aktuella disciplinärendet hos RN. Det ankommer på en revisor att vid utförandet av sin revision beakta de revisionsbevis som har inhämtats och att vidta de åtgärder som dessa revisionsbevis föranleder. A-son borde därför vid sin revision av räkenskapsåret 2007 ha granskat förvärvet av anläggningen närmare och uppmanat bolagets företrädare att bokföra förvärvet. Om han då hade fått till svar från företrädarna att det inte var bolaget som var köpare, skulle han ha vidtagit åtgärder för att få revisionsbevis till stöd för uppgiften att fakturan trots angivande av bolagets firma och organisationsnummer inte hade med bolaget att göra. RN finner att A-sons granskningsinsats även i detta avseende har varit otillräcklig och att han även därigenom har åsidosatt god revisionssed.

3 Hyreskostnader m.m.

Anmälaren uppger i sin anmälan att bolaget under de båda räkenskapsåren erlade endast en mindre del av hyran för de lokaler i vilka bolagets verksamhet bedrevs. Hyran uppgick enligt anmälaren till 492 000 kr respektive 474 000 kr.

Det framgår av dokumentationen att bolagets redovisade hyreskostnad för räkenskapsåret 2007 uppgick till 160 000 kr. I dokumentationen ingår en faktura daterad i februari 2007 från bolagets hyresvärd om 105 000 kr avseende tre månaders hyra. Av dokumentationen kan inte utläsas till vilket belopp årshyran uppgick. Vidare framgår av dokumentationen att bolaget räkenskapsåret 2008 redovisade hyreskostnader om 734 000 kr, varav 260 000 kr avsåg obetalda

hyror för räkenskapsåret 2007 och 439 000 kr avsåg obetalda hyror för räkenskapsåret 2008. Dessa obetalda hyror redovisades som en leverantörsskuld.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 redovisades Övriga rörelseintäkter om 916 000 kr. Av en tilläggsupplysning framgår att 806 000 kr härav avsåg skadestånd. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2008 framgår att beloppet redovisades som en skadeståndsfordran på bolagets hyresvärd. Dokumentationen innehåller även en revisionspromemoria avseende det årets granskning, i vilken A-son bland annat anförde följande.

”Det finns upptaget en kundfordran på 850 000 kr avseende skadeståndsanspråk på hyresvärden. Det är inte korrekt att redovisa på det sättet. Vid sådana tvister skall man deponera hyran till Länsstyrelsens särskilda konto vid hyrestvister. En omföring innebär att resultatet minskar med motsvarande belopp och att ägarna måste genomföra ett aktieägartillskott för att undvika likvidationsplikten. Då verksamheten har kommit igång och genererar vinst samt att ägarna redan idag har tillskjutit kapital anser jag att årsredovisningen inte behöver ändras”.

A-son har anfört följande.

Han noterade att bolaget för räkenskapsåret 2007 hade betalat hyra om 160 000 kr, vilket avsåg 20 000 kr per månad för perioden maj–december. Med hänsyn till att lokalerna var under ombyggnad och renovering har han inte utrett frågan vidare. Som svar på fråga från RN om huruvida han bedömde om bolaget var berättigat till hyresreduktion på grund av ombyggnadsarbetena och hur denna reduktion i så fall skulle beräknas har han uppgett att hans bedömning grundades på det förhållandet att ombyggnaden inte var färdigställd i rätt tid och inte ”färdigutredd” samt att detta utgjorde skäl för hyresreduktion.

Beträffande räkenskapsåret 2008 noterade han att bolaget hade en tvist med hyresvärden och att bolaget felaktigt hade fakturerat sina skadeståndsanspråk. Bolaget fakturerade för uteblivna intäkter eftersom renoveringen inte hade blivit klar i tid. Han godkände fordran eftersom bolaget samtidigt kostnadsförde motsvarande belopp. Det pågick en rättslig process och i avvaktan på det slutliga utfallet gjorde han ingen ytterligare granskning avseende beloppens tillkomst eller riktighet. I revisionspromemorian upplyste han om att det tvistiga hyresbeloppet i stället skulle ha deponerats hos länsstyrelsen. Det riktiga fordringsbeloppet var 806 000 kr. I promemorian angavs ett felaktigt belopp.

RN gör följande bedömning.

Det kan konstateras att bolagets redovisade hyreskostnad för räkenskapsåret 2007 uppgick till 160 000 kr, vilket enligt A-son avsåg 20 000 kr per månad för årets åtta sista månader. Dokumentationen innehåller inte någon uppgift om till vilket belopp årshyran uppgick men däremot en faktura från februari 2007 om 105 000 kr avseende tre månaders hyra, vilket tyder på att årshyran var betydligt högre än 160 000 kr. A-son uppger att han endast konstaterade att erlagd hyra uppgick till 160 000 kr och att han inte vidtog några ytterligare granskningsåtgärder, eftersom han ansåg att det förelåg skäl för hyresreduktion till följd av pågående ombyggnadsarbeten. RN finner att A-son borde ha vidtagit åtgärder för att klarlägga om någon överenskommelse om hyresreduktion hade träffats och om bolaget, utöver de 160 000 kr som hade kostnadsförts och utbetalats, skulle ha kostnadsfört ytterligare hyra som, i den mån den var obetald vid årets utgång, skulle ha redovisats som en skuld.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 redovisade bolaget en skadeståndsfordran på hyresvärden om 806 000 kr, vilket belopp även hade intäktsförts. Då det var fråga om ett för bolaget väsentligt belopp ankom det på A-son att ta ställning till om bolaget hade grund för sin redovisning av fordran respektive intäkten. Härvid kan noteras att A-son i sin revisionspromemoria uppgav att han ansåg redovisningen vara felaktig, att resultateffekten av en

rättelse skulle ha medfört likvidationsplikt om inte ytterligare kapital tillskötts men att han likväl ansåg att rättelse inte behövde ske. RN finner det uppseendeväckande att A-son har valt att godta en enligt hans egen uppfattning felaktig redovisning i ett fall då rättelse skulle ha medfört att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet hade varit förbrukat. A-son skulle i stället ha uppmanat bolagets styrelse att vidta rättelse. Om styrelsen inte hade efterkommit hans uppmaning skulle han i sin revisionsberättelse ha anmärkt på den felaktiga redovisningen. Han skulle i så fall inte heller ha haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning.

Genom sin underlåtenhet i här berörda avseenden har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Kontanthantering och löpande bokföring

I dokumentationen för båda de aktuella räkenskapsåren har A-son antecknat att kontrollrisken avseende posten Kassa och bank bedömdes som hög eftersom företagsledaren skötte all likvidhantering själv. Det framgår däremot inte av dokumentationen om A-son granskade bolagets rutiner för kontanthantering för något av de båda aktuella räkenskapsåren. I dokumentationen för räkenskapsåret 2008 finns en kopia av ett s.k. z-kvitto och en utskrift avseende kortbetalningar rubricerad Dagsavslut, båda avseende en viss dag. Dokumentationen innehåller även en blankett för dagsrapporter. Dessa rapporter utvisade inte bolagets ingående och utgående kassasaldo för aktuell dag. Av A-sons dokumentation framgår att bolaget bokförde intäkter från försäljning av mat och dryck en till två gånger per månad.

A-son har anfört följande.

Som svar på fråga från RN om hur han granskade bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering har han uppgett att bolaget inte hade någon uttalad rutin och att företagsledaren skötte avstämning av kassorna och lämnade kontanter till banken. Han har vidare uppgett att han vid revisionen av räkenskapsåret 2008 tog en kopia av en dagsrapport för att visa hur en sådan såg ut samt att han granskade z-numreringen och fann att den var riktig. Förutom sådan numrering innehåller dagsrapporterna försäljning inklusive mervärdesskatt fördelad på olika varugrupper. Som svar på fråga från RN om huruvida bolagets intäkter från kortförsäljningen ingår i de belopp som redovisas på z-kvittona har han uppgett att kortförsäljning ingår som en del av dagsförsäljningen.

Dagsrapporterna sattes in i en pärm i kronologisk ordning, varefter de fördes in i huvudboken en eller två gånger per månad. Han anser att detta förfarande ”kan likställas med” bokföringslagens krav och att det ger företagsledaren god överblick över likviditeten. Det finns inget krav i bokföringslagen (1999:1078) på att ingående och utgående saldo ska anges i dagsrapporterna.

RN gör följande bedömning.

Eftersom bolaget bedrev bland annat restaurangverksamhet, vilket normalt innefattar betydande kontanthantering, ankom det på A-son att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Det förhållandet att han bedömde kontrollrisken avseende posten Kassa och bank som hög medför att en sådan granskning var särskilt angelägen. I hans dokumentation finns dock inga noteringar om någon sådan granskning. Han har uppgett att han vid revisionen av räkenskapsåret 2008 granskade z-kvittonas numrering och fann att den var riktig. Vad han har anfört kan inte anses utgöra en tillräcklig granskning av nämnda rutiner.

RN finner att A-son inte vare sig genom sin dokumentation eller genom vad han har anfört i sina yttranden till RN har gjort sannolikt att han har granskat bolagets rutiner för

kassaredovisning och kontanthantering på ett godtagbart sätt. RN drar av detta slutsatsen att granskningen av dessa rutiner har varit bristfällig de båda aktuella räkenskapsåren. Han har därigenom åsidosatt god revisionsred.

Vidare konstaterar RN att denna brist i revisionen har inneburit att A-son även av detta skäl har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. Genom att likväl göra detta i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 har han åsidosatt god revisionsred.

Av 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. RN konstaterar att bolaget inte bokförde kontanta transaktioner senast påföljande arbetsdag och att det inte heller fanns någon annan daglig kassaredovisning som visade bolagets ingående och utgående kassasaldo. Det system för bokföring av kontanta transaktioner som A-son har beskrivit i sitt yttrande till RN uppfyller inte bokföringslagens krav. Han borde ha uppmanat bolaget att vidta rättelse. Om rättelse trots hans uppmaning inte vidtogts skulle han ha anmärkt på bristen i sin revisionsberättelse.

5 Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-sons granskningsinsats för de båda aktuella räkenskapsåren har varit bristfällig i fråga om varulager, hyreskostnader och rutiner för kassaredovisning och kontanthantering samt att han har godtagit redovisning i strid med bokföringslagen. Såvitt avser räkenskapsåret 2008 har hans bristfälliga granskning medfört att han har saknat grund för sitt tillstyrkande av fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. RN finner att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, 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 och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.