

D 16/08

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son. Skatteverket ifrågasätter bland annat A-sons revisionsinsatser i två aktiebolag, fortsättningsvis kallade C-bolaget och M-bolaget. Skatterevision har skett hos C-bolaget avseende räkenskapsåren 2000–2003 och hos M-bolaget avseende räkenskapsåren 2000–2002. C-bolaget försattes i konkurs i januari 2006 och M-bolaget försattes i konkurs i december 2005.

2. C-bolaget

2.1 Skatteverkets underrättelse

C-bolaget har under räkenskapsåren 2000–2003 bedrivit bygg- och smidesverksamhet. Vid Skatteverkets revision hos bolaget har framkommit att A-son i revisionsberättelsen för C-bolaget avseende räkenskapsåret 2000 inte har anmärkt på att kontrollbalansräkning inte har upprättats, trots att bolagets registrerade aktiekapital har varit förbrukat de senaste fem åren.

Skatteverket har även gjort gällande att C-bolaget har förvärvat aktier i M-bolaget per den 31 december 2001, varvid M-bolaget från samma tidpunkt blev ett dotterbolag till C-bolaget. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001 har dock inget aktieinnehav redovisats. I årsredovisningen för år 2002 upptogs långfristiga värdepappersinnehav till 760 000 kr. Upplysning om att aktierna avsåg ett dotterbolag lämnades inte. Därutöver har C-bolaget för sistnämnda räkenskapsår redovisat en fordran på M-bolaget med 948 000 kr. M-bolaget saknade dock tillgångar vid denna tidpunkt, vilket innebär att denna fordran redovisats med ett för högt belopp.

2.2 Handlingar i ärendet

RN har inhämtat C-bolagets årsredovisningar och A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000–2003. Därtill har A-son ingett vissa utdrag ur sin revisionsdokumentation till RN.

A-son har avgett rena revisionsberättelser för åren 2000 och 2001 den 8 juni 2001 respektive den 25 februari 2002. I revisionsberättelserna för åren 2002 och 2003 har A-son bland annat anmärkt att aktierna i M-bolaget var upptagna till ett för högt belopp. I revisionsberättelsen för år 2003 har A-son även anmärkt att en fordran på ett närstående bolag om 1 192 000 kr upptagits till ett avsevärt för högt belopp. A-son har varken avstyrkt eller tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna för år 2002. Vad gäller räkenskapsåret 2003 har han i revisionsberättelsen angett att han ”inte [kan] tillstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställs”.

Enligt årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000 och 2001 uppgick C-bolagets registrerade aktiekapital till 400 000 kr. För räkenskapsåret 2000 redovisades dess ingående egna kapital med minus 582 000 kr och dess utgående egna kapital med minus 597 000 kr. Efter ett aktieägartillskott om 495 000 kr och årets resultat om 240 000 kr redovisades bolagets egna kapital per balansdagen den 31 december 2001 med 138 000 kr. I förvaltningsberättelsen för år 2000 anges att bolagets verksamhet utgjordes av bygg- och smidesverksamhet, men att bolaget inte bedrivit någon verksamhet under året. Vidare anges att på grund av tidigare års stora

ansamlade förluster var ”mer än hälften av bolagets aktiekapital förbrukat enligt ABL 13:2”. I såväl förvaltningsberättelsen för år 2001 som för år 2002 anges att bolaget under året påbörjat verksamheten genom att bygga upp ett lager av lampor.

I C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001 redovisades inget värdepappersinnehav. Av A-sons granskningsnoteringar för detta år framgår dock att bolaget under året hade förvärvat aktier i M-bolaget för 760 000 kr samt att balansposten utgjorde ett väsentligt belopp. I C-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2002 och 2003 redovisades långfristiga värdepappersinnehav med 760 000 kr. I en not i årsredovisningen för år 2002 anges att aktierna anskaffats under året samt att det var fråga om onoterade aktier. I motsvarande not för år 2003 anges ingående anskaffningsvärde till 760 000 kr.

För räkenskapsåret 2002 har C-bolaget redovisat övriga kortfristiga fordringar med

1 107 000 kr. I beloppet ingick en fordran på M-bolaget om 948 000 kr. För räkenskapsåret 2003 redovisades motsvarande balanspost med 1 316 000 kr, varav fordran på M-bolaget uppgick till 1 192 000 kr.

Av C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001 framgår att bolaget vid årets ingång redovisade ett varulager med 100 000 kr. Under året ökade bolagets lager av råvaror och förnödenheter med 265 000 kr så att det per balansdagen den 31 december 2001 redovisades med 365 000 kr (83 procent av balansomslutningen). Beloppet 265 000 kr redovisades även som en intäkt i resultaträkningen för detta år under rubriken Varulager förändring. C-bolagets kostnader, 25 000 kr, avsåg i huvudsak revision och avskrivningar varför bolaget redovisade årets resultat med 240 000 kr. Av årsredovisningen framgår vidare att bolaget inte hade några anställda under året. Av C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 framgår att dess lager av råvaror och förnödenheter under året ökade med 165 000 kr så att det per balansdagen uppgick till 530 000 kr. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003 redovisades lagret med ett oförändrat belopp om 530 000 kr. Bolaget redovisade ingen kostnad för sålda varor under åren 2002 och 2003.

2.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett att när han valdes till revisor i C-bolaget i februari 1999 var dess aktiekapital förbrukat. I bolagets förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 2000 angavs att mer än hälften av aktiekapitalet var förbrukat, varför han inte anmärkte på detta i sin revisionsberättelse. Enligt nu gällande regler ska det, oavsett om det står i förvaltningsberättelsen eller inte, anmärkas på förhållandet i revisionsberättelsen. Såvitt han känner till har C-bolaget inte upprättat någon kontrollbalansräkning vare sig under räkenskapsåret 2000 eller 2001.

RN har bett A-son att ange på vilken grund han accepterade att C-bolaget dels underlät att redovisa sitt aktieinnehav i M-bolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 och dels underlät att ange att det var moderbolag till M-bolaget i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2002–2003. A-son har uppgett att han inte kan ange någon grund för att han inte anmärkte på att uppgift saknades om ”intresseföretag (ÅRL 1 kap. 5 §) eller att uppgift saknas om att aktierna avser dotterbolag”. Han borde ha sett till att information härom skrevs in i ”förvaltningsberättelsen/tilläggsupplysningarna” eller ha informerat om det i revisionsberättelsen.

A-son har även uppgett att det av hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 borde ha framgått att C-bolaget hade en fordran på M-bolaget om 948 000 kr och att ”denna fordran i förhållande till eget kapital i bolaget M ej har något värde”.

Beträffande C-bolagets lager har A-son uppgett att bolaget under år 1999 hade förvärvat armaturer, armaturbottnar, armaturdetaljer, kopparplåt jämte kartonger och trycksaker samt färdiga utställningsarmaturer från ett konkursbo. I köpet ingick även ett antal inventarier och verktyg för lamptillverkningen. C-bolaget erlade 100 000 kr för varulagret. Under år 2001

tillverkade bolagets företrädare (ägare) ”lyktor/armaturer”. ”Tillverkade armaturer har ökat varulagret med tillverkningsvärdet och redovisats som lagerförändring (egentillverkade produkter).” Enligt A-son tog ägaren inte ut någon lön för detta arbete. Under år 2002 förvärvade C-bolaget ett varulager från ett närstående bolag för 165 000 kr. Värdet på C-bolagets varulager var i övrigt oförändrat under åren 2002 och 2003 då ingen ytterligare tillverkning gjordes under dessa år. A-son har vidare uppgett att han för räkenskapsåren 2000–2003 har ”fysiskt inventerat/besiktigat” C-bolagets varulager vid besök hos bolaget. RN har anmodat A-son att till RN inge dokumentation från hans granskning av C-bolagets varulager under dessa räkenskapsår. Någon sådan dokumentation har dock inte ingetts till RN.

2.4 RN:s bedömning

Ärendet, såvitt avser C-bolaget, rör åren 2000-2003. Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen ska en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Revisionsberättelsen för C-bolaget avseende räkenskapsåret 2000 avgavs före den 1 januari 2002, medan revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2001–2003 avgavs efter detta datum. Med stöd av punkt 3 i övergångsbestämmelserna tillämpar RN därför de äldre bestämmelserna när det gäller revisionen av räkenskapsåret 2000.

Enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) i dess lydelse före den 1 januari 2002 skulle ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det fanns anledning anta att bolagets egna kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet.¹ Om kontrollbalansräkning inte upprättades, innebar det att styrelsen åsidosatte sina skyldigheter enligt nämnda lagrum. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen skulle en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkom att styrelsen hade handlat i strid med lagens bestämmelser.² Det har därmed ålegat A-son att, för varje räkenskapsår som styrelsen har brutit mot bestämmelsen i fråga, anmärka på styrelsens underlåtenhet i sin revisionsberättelse. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000 och 2001 ha anmärkt på att styrelsen i C-bolaget inte vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder.

A-son har uppgett att enligt nu gällande regler ska den omständigheten att aktiekapitalet är förbrukat anmärkas i revisionsberättelsen oavsett om det står i förvaltningsberättelsen eller inte. Detta kan enligt RN:s mening uppfattas som att negativt eget kapital tidigare inte behövde anmärkas i revisionsberättelsen om upplysning därom lämnats i förvaltningsberättelsen. Enligt RN:s mening finns det ingen grund för en sådan tolkning av 13 kap. 2 § aktiebolagslagen.³

Enligt 3 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Enligt 3 kap. 3 § första stycket samma lag ska balansräkningen upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag och enligt 4 § första stycket ska posterna enligt huvudregeln tas upp var för sig och i den ordningsföljd som anges i uppställningsformen. Av detta följer att såväl andelar i koncernföretag som fordringar hos sådana bolag ska

¹ Efter den 1 januari 2002 återfanns motsvarande bestämmelser i 13 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385). Från och med den 1 januari 2006 finns motsvarande bestämmelser i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

² Motsvarande bestämmelser finns numera i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen (2005:551).

³ Se även RN:s beslut 2000-06-19 (dnr 1998-1000). Beslutet är benämnt D23/00 i RN:s praxissamling.

särredovisas.⁴ I 5 kap. 8 § samma lag anges att ett företag som innehar andelar i ett dotterföretag i not ska lämna vissa upplysningar, bl.a. om dotterföretagets namn, organisationsnummer och säte samt om företagets kapitalandel i dotterföretaget.

C-bolaget förvärvade under år 2001 aktier i M-bolaget till ett värde av 760 000 kr utan att detta framgick av balansräkningen för C-bolaget. Trots att A-son hade kännedom om detta har han i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001 underlåtit att anmärka på att bolagets samtliga tillgångar inte redovisats i årsredovisningen. I C-bolagets balansräkningar för räkenskapsåren 2002 och 2003 har posten långfristiga värdepappersinnehav upptagits till 760 000 kr. Posten avsåg i sin helhet aktier i dotterbolaget, M-bolaget, utan att det framgick av uppgifter i C-bolagets årsredovisningar. Enligt årsredovisningslagen skulle C-bolagets aktieinnehav ha särredovisats i balansräkningarna för dessa räkenskapsår. Närmare upplysningar om dotterbolaget skulle även ha lämnats i not. Vidare skulle C-bolaget enligt årsredovisningslagen ha särredovisat sin fordran på M-bolaget i sina balansräkningar för räkenskapsåren 2002 och 2003. Genom att underlåta att anmärka på de ovan nämnda bristerna i C-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2001–2003 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Per balansdagen den 31 december 2002 redovisade C-bolaget övriga kortfristiga fordringar med 1 107 000 kr. I denna balanspost ingick en fordran på M-bolaget om 948 000 kr. Eftersom M-bolagets egna kapital var negativt vid den aktuella tidpunkten fanns det skäl att ifrågasätta fordrans värde. A-son har själv uppgett att ”denna fordran i förhållande till eget kapital i bolaget M ej har något värde”. Trots detta har A-son underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att fordran upptogs till sitt fulla belopp. A-son har härigenom åsidosatt god revisions sed.

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen⁵ (lägsta värdets princip). Med anskaffningsvärde förstås utgifter för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som är direkt hänförliga till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in. Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Varulagret var per balansdagen den 31 december 2001 C-bolagets mest väsentliga tillgångspost. A-son har uppgett att varulagrets värde under detta år hade ökat med 265 000 kr till 365 000 kr till följd av att bolagets ägare hade tillverkat lampor. Eftersom C-bolaget varken haft lönekostnader eller några andra kostnader hänförliga till tillverkningen skulle inte det redovisade anskaffningsvärdet för bolagets lager ha ökat. Härvid saknar lagrets verkliga värde betydelse. Någon förändring av lagret skulle därför inte ha redovisats i bolagets resultaträkning för detta år. A-son har därmed varken haft grund för att godta posten varulager eller att tillstyrka fastställande av C-bolagets resultat- och balansräkningar för år 2001. Genom att ändå göra det har A-son åsidosatt god revisions sed.

I ärendet har vidare framkommit att någon tillverkning av lampor inte skedde under åren 2002 och 2003, varför bolagets lager utöver ett förvärv år 2002 var oförändrat. RN finner därför att A-son åtminstone för räkenskapsåret 2003 borde ha övervägt om lagret var svårsålt och i så fall om dess verkliga värde understeg anskaffningsvärdet. I ärendet har inte framkommit något som tyder på att A-son övervägt denna fråga. Mot bakgrund härav finner RN att A-son inte heller för räkenskapsåret 2003 har haft tillräcklig grund för att godta värdet på bolagets lager. Genom att ändå göra det har A-son åsidosatt god revisions sed.

⁴ Se nämnda bilaga B III 1 och 2 under rubriken finansiella anläggningstillgångar samt C II 2 under rubriken fordringar.

⁵ Enligt nuvarande lydelse av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet med vissa undantag till vilka hänvisas i lagrummet. Detta gäller för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2003.

3. M-bolaget

3.1 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande.

M-bolaget har under räkenskapsåren 2000–2002 bedrivit handel med nya och begagnade motorcyklar, reservdelar, tillbehör samt kläder. Bolaget har även haft en verkstad för reparation av motorcyklar och mopeder. Vid skatterevision hos M-bolaget har det framkommit att dess verifierationer avseende försäljning av motorcyklar i många fall har varit bristfälliga under de aktuella räkenskapsåren. Ofta har köparens namn, adress, telefonnummer, personnummer eller andra för identifieringen nödvändiga uppgifter saknats. Vidare har ofta uppgift om motorcykelns ramnummer och tillverkningsnummer saknats.

Vid all försäljning under de aktuella åren har M-bolaget tillämpat kontantredovisning, vilket innebär att när en motorcykel såldes på avbetalning bokfördes varje avbetalning som en intäkt. Denna redovisningsmetod medförde att intäkterna periodiserades på ett felaktigt sätt.

Under räkenskapsåret 2001 har det förelegat betydande brister i M-bolagets redovisning och det har även förekommit oredovisade intäkter som uppgått till betydande belopp.

3.2 Handlingar i ärendet

RN har inhämtat M-bolagets årsredovisningar samt A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000–2002. Därtill har A-son ingett vissa utdrag ur sin revisionsdokumentation till RN.

A-son har avgett en ren revisionsberättelse för M-bolaget avseende räkenskapsåret 2000. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001 har han bland annat anmärkt att bolagets årsredovisning inte har upprättats i rätt tid samt att han inte haft tillgång till fullständiga inventeringslistor för varulagret och att han därför inte kunnat ta ställning till varulagrets värde. Med hänvisning till ovan nämnda brister avstyrkte A-son fastställande av resultat- och balansräkningarna. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002 anmärkte han bland annat att årsredovisningen inte hade upprättats i föreskriven tid, att övriga kortfristiga skulder upptagits i balansräkningen till 1 027 000 kr och att värdet av denna post var svårbedömbart samt att ”det egna kapitalet är förbrukat i sin helhet”. Mot bakgrund härav angav A-son att han ”inte [kan] tillstyrka att resultat- och balansräkningen fastställs”.

Av M-bolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2000 framgår att omsättningen uppgick till 7 392 000 kr och kostnaden för handelsvaror till 5 588 000 kr. Av balansräkningen framgår att leverantörsskulden uppgick till 681 000 kr. I bolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2001 redovisades omsättningen med 8 246 000 kr och kostnaden för handelsvaror till 8 544 000 kr. I balansräkningen för samma år redovisades varulagret med 4 289 000 kr (90 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulden med 1 335 000 kr. Av resultaträkningen för räkenskapsåret 2002 framgår att omsättningen redovisades med 4 491 000 kr och kostnaden för handelsvaror med 4 719 000 kr. Av balansräkningen för samma år framgår att varulagret redovisades med 2 916 000 kr (86 procent av balansomslutningen) och leverantörsskulden till 1 063 000 kr. Bolagets egna kapital uppgick till minus 1 017 000 kr per balansdagen den 31 december 2002.

I en skrivelse ställd till styrelsen i M-bolaget, daterad den 4 juli 2001, angav A-son följande. ”Som tidigare nämnts har jag noterat att kvittona/verifikationerna som upprättats särskilt, d v s försäljning av motorcyklar, mopeder, så skall dessa utöver uppgift om när de har sammanställts, vad de avser (vad som sålts), belopp även innehålla uppgift om motparten. Jag har sett att det

finns kvitton där det saknas uppgift om betalare.” När det gäller försäljning på avbetalning har han noterat att hela försäljningsbeloppet inte är bokfört vid den tidpunkt då försäljningen ägt rum utan att varje avbetalning har intäktsförts. A-son har vidare angett att det är viktigt att hela försäljningsbeloppet bokförs när försäljning sker samt att det som inte erhålls i likvid vid försäljningstillfället ska redovisas som en fordran.

A-son har vid sin revision av räkenskapsåret 2001 noterat att M-bolaget under detta år sålt monteringsjänster för ca 1 327 000 kr och att dessa tjänster i huvudboken redovisats på ett konto för försäljning av nya motorcyklar. Han har beräknat bolagets bruttoreultat till minus 3,6 procent. Av hans beräkningar framgår att i beloppet för sålda varor ingår även ersättningen för de sålda tjänsterna.

Av A-sons granskningsnoteringar avseende M-bolagets intäkter för år 2001 framgår att han inte har kunnat bedöma lagrets värde då han inte haft tillgång till kompletta lagerlistor, att bolagets företrädare inte har kunnat förklara varför det totalt blev ”en negativ bruttovinst” samt att osäkerhet råder om försäljningen.

3.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande.

M-bolagets underlag avseende försäljning av motorcyklar och mopeder utgjordes under räkenskapsåren 2000–2002 av kassarapporter och särskilda blanketter (s.k. fordonskort) som upprättades och förvarades i särskilda pärmar. På blanketten skulle uppgift lämnas om fabrikat, ramnummer, försäljningsdag, årsmodell och registreringsnummer. Vid sina revisioner av dessa räkenskapsår har han noterat ”kvitton/ underlag” som saknade uppgift om köparens namn, motorcykelns ramnummer eller registreringsnummer, dvs. uppgifter som möjliggör identifikation av köpare och den vara som sålts. I övrigt har det av verifikationerna framgått när affärshändelserna inträffat och vad de avsett, dvs. typ av motorcykel och dess försäljningspris.

Vidare har han påträffat underlag avseende motorcyklar som sålts på avbetalning där den bokförda intäkten avsåg delbetalningen och inte hela försäljningssumman. Försäljningen av motorcyklar på avbetalning avsåg i huvudsak nya motorcyklar och skedde som regel på våren. Amorteringen på lån sträckte sig över en kortare tidsperiod – ofta två eller tre avbetalningar. Eftersom få motorcyklar såldes vid årsskiftet och det rörde sig om korta amorteringsperioder bedömde han att det inte kunde röra sig om några väsentliga belopp som blev fel mellan åren.

Han har påtalat för M-bolagets ledning att underlagen var bristfälliga samt att hela försäljningssumman ska redovisas i den period som försäljningen äger rum, första gången skriftligen år 2000 och därefter muntligen till dem som skötte bolagets redovisning.

För räkenskapsåren 2001–2002 har han bedömt att det kan ha funnits oredovisade intäkter i M-bolaget. Grunden för det var att bolaget vid kontantförsäljning inte registrerade alla transaktioner direkt. Uppgift om försåld vara noterades på en lapp och registrerades i efterhand, varför risk fanns att lappar med uppgift om försålda varor inte blev behandlade. Han har inte kunnat konstatera att så har skett. Han har muntligen påtalat vikten av att registrera allt direkt.

RN har bett A-son att redogöra för sina överväganden med anledning av att M-bolaget under räkenskapsåren 2001 och 2002 redovisade varukostnader som vida översteg bolagets redovisade intäkter från sålda varor. A-son har uppgett att bolaget för år 2001 redovisade ”en negativ bruttovinst på -3,6%” jämfört med en bruttovinst under föregående år på 25,3 procent. Av denna anledning övervägde han om värdet på varulagret var rätt, om prissättningen på sålda varor var felaktig eller om det fanns ”mörkad försäljning”. Bolagets företrädare förnekade att det fanns oredovisad försäljning. Beträffande år 2002 har A-son endast uppgett att motsvarande förutsättningar förelåg. Han har tillagt att bolaget flyttade sin verksamhet till en annan ort under detta år,

varvid utförsäljningar och utranteringar gjordes av gamla reservdelar som bolaget inte längre sålde. ”Även detta påverkade bruttovinsten negativt.”

Vid sina revisioner av räkenskapsåren 2000–2002 har han stickprovsvis gjort en fysisk inventering av M-bolagets varulager utifrån lagerlistor förvarade i en särskild pärm. För räkenskapsåren 2001–2002 var listorna enligt hans bedömning inte kompletta. Han försökte göra priskontroll på plats, men det var svårt då han hade problem att hitta rätt inköpsfaktura till rätt vara. Hans granskning resulterade i en anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001. A-son har till RN uppgett att han borde ha gjort motsvarande anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002.

3.4 RN:s bedömning

Enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ samma lag. Bokföringsskyldigheten ska enligt 4 kap. 2 § nämnda lag 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. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får bokföras senare om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Ett aktiebolag kan enligt nämnda bestämmelse få dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, dock senast vid räkenskapsårets utgång, om det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (kontantmetoden). Enligt 5 kap. 7 § bokföringslagen ska en verifikation bl.a. innehålla uppgift om när den har upprättats, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör samt i förekommande fall vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingar förvaras.

Under räkenskapsåren 2000–2002 har M-bolaget använt kontantmetoden vid sin redovisning av intäkter från försäljning av motorcyklar på avbetalning. Bolagets omsättning och dess leverantörsskulder har uppgått till betydande belopp under samtliga dessa år. RN finner att bolaget därmed inte uppfyllt bokföringslagens krav för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. I ärendet har även framkommit att M-bolagets verifikationsunderlag avseende försäljning av motorcyklar varit bristfälliga under dessa år då uppgifter som möjliggör identifiering av sålda motorcyklar och av köpare saknades. Det innebär att det inte gick att i efterhand i bolagets bokföring följa vilka motorcyklar som hade sålts och till vilka personer. A-son har för bolagets styrelse skriftligen påtalat att bolaget under räkenskapsåret 2000 använde en felaktig metod i sin löpande bokföring och i vilka avseenden bolagets verifikationer var bristfälliga. A-son har varit medveten om att bristerna i bokföringen och verifikationerna kvarstod under räkenskapsåren 2001 och 2002, men han har varken påtalat dessa brister för bolagets styrelse eller anmärkt på dem i sina revisionsberättelser för dessa räkenskapsår. RN finner att de ovan redovisade bristerna är så allvarliga att det ankom på A-son att anmärka på bristerna i sina revisionsberättelser för dessa år. Genom att underlåta att göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Under räkenskapsåren 2001–2002 har M-bolagets inventeringslistor varit ofullständiga, vilket medförde att det inte gick att ta ställning till varulagrets redovisade värde för dessa år. A-son har anmärkt på detta i sin revisionsberättelse för år 2001, men inte för år 2002. Genom att underlåta att anmärka i revisionsberättelsen för år 2002 har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

I ärendet har vidare framkommit att det under räkenskapsåren 2001–2002 har funnits brister i M-bolagets rutiner för kassaredovisning då uppgifter om försålda varor registrerades i efterhand. Detta medförde att A-son övervägde om det fanns oredovisad försäljning i bolaget. Dessutom redovisade bolaget betydande negativa bruttoresultat för båda åren. RN finner att den osäkerhet

som rådde rörande fullständigheten i bolagets intäktsredovisning skulle ha framgått av A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2001–2002 samt att han skulle ha anmärkt på bolagets bristande kassarutiner. Genom att endast muntligen påtala de nämnda bristerna under dessa år har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4. RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son vid sina revisioner i C-bolaget för räkenskapsåren 2001–2003 har godtagit väsentliga balansposter utan tillräcklig grund. Han har vidare för dessa räkenskapsår godtagit att bolagets årsredovisningar inte har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Därtill har A-son underlåtit att anmärka på att bolaget inte har upprättat kontrollbalansräkning för räkenskapsåren 2000 och 2001.

A-son har i sina revisionsberättelser för M-bolaget avseende räkenskapsåren 2001 och 2002 underlåtit att anmärka på brister i bolagets löpande bokföring och verifikationer samt på brister i dess rutiner för kassaredovisning. Han har vidare underlåtit att i revisionsberättelserna upplysa om osäkerheten i bolagets intäktsredovisning. Dessutom har A-son saknat underlag för att kunna ta ställning till värdet på bolagets varulager för räkenskapsåret 2002. Han har dock inte anmärkt härpå i sin revisionsberättelse.

A-son har genom det ovan anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.