

## D 47/08

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i februari 2007 har genomgått kvalitetskontroll samt att FAR SRS kvalitetsnämnd efter avslutad kontroll funnit att A-son inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisionsred och god revisorsred och att bristerna är allvarliga. Kvalitetskontrollstyrelsen har beslutat att överlämna ärendet till RN. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **livsmedelsbolaget** och **förvaltningsbolaget**, båda med räkenskapsåret 2005. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra av hans revisionsuppdrag. Nedan redovisas RN:s närmare iakttagelser i ett av dessa, **städbolaget** räkenskapsåret 2006. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 55 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i augusti 2007. Han utövar sin revisionsverksamhet i A-son Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 Revisionsbyråns verksamhet

I underrättelsen från FAR SRS anges att revisionsbyrån har lånat betydande belopp i syfte att finansiera revisionsbyråns kapitalförvaltning vilket enligt kvalitetsnämndens mening är i strid med 10 § revisorslagen (2001:883). Vidare framgår av kvalitetskontrollantens anteckningar att revisionsbyrån äger den villafastighet i vilken revisorn bor tillsammans med sin hustru och att verksamheten vid tidpunkten för kvalitetskontrollen bedrevs i ett kontor på en annan adress.

I revisionsbyråns årsredovisning för år 2006 anges att ”bolaget driver revisionsverksamhet i ägarledda bolag”. Revisionsbyråns nettoomsättning uppgick samma år till 1,2 mnkr och resultatet från finansiella investeringar till ca 1 mnkr. Av årsredovisningen framgår vidare att revisionsbyrån under året ökade sina lån i bank med 2,6 mnkr så att dessa per balansdagen den 31 december 2006 uppgick till 8 mnkr. I en not anges att bankskulderna avser en skuld till Stadshypotek om 4 mnkr, en skuld till Handelsbanken om 2 mnkr samt ”kredit till börsportföljen” om 2 mnkr. Som säkerhet för lånen har revisionsbyrån lämnat fastighetsinteckningar till ett värde av 6 mnkr samt aktier till ett värde av 2 mnkr. Under år 2006 har vidare bokfört värde på börsaktier ökat med 3,9 mnkr och redovisades per balansdagen till 11,9 mnkr. Börsaktier och banklån redovisades under rubriken kortfristiga fordringar respektive kortfristiga skulder. Revisionsbyråns fastighet, som enligt uppgift i not var anskaffad för drygt 1,5 mnkr, redovisades med 1,3 mnkr.

I en skrivelse till FAR SRS, daterad den 22 mars 2007 och bifogad till underrättelsen, har A-son uppgett att av revisionsbyråns skuld till banken på totalt 8 mnkr per den 31 december 2006 avsåg 6 mnkr bolagets fastighet och 2 mnkr belåning av en börsportfölj. Börsportföljen, med ett anskaffningsvärde om 11,9 mnkr, utgör hans pensionsförsäkring. A-son har uppgett att ”skulden till börsportföljen” numera är avvecklad. Vad gäller inlåningen har han uppgett

följande. Fastighetskrediten i Stadshypotek om 6 mnkr utökades med 2 mnkr under 2006 inför en planerad ombyggnad av bolagets fastighet. Beloppet överfördes temporärt till byråns värdepappersdepå och investerades i aktier. Lån om 3 mnkr hade upptagits före år 2003 och ytterligare lån om 1 mnkr upptogs under 2004, också i syfte att upprusta och underhålla fastigheten. Vidare hade revisionsbyrån en skuld till Handelsbanken om 2 mnkr för finansiering av börsportföljen med denna som säkerhet. Att aktierna redovisades som en omsättningstillgång beror på att "tanken var" att avveckla depån inom ett år och att amortera skulden till banken.

I fråga om den av revisionsbyrån ägda fastigheten har A-son uppgett att byggnaden på fastigheten används till hälften som kontor och till hälften som bostad åt honom och hans hustru.

RN gör följande bedömning.

Av 10 § revisorslagen framgår att om revisionsverksamhet utövas i ett handelsbolag eller ett aktiebolag, får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket.

Bestämmelsen i 10 § första ledet revisorslagen innebär att s.k. sidoverksamhet (jfr 25 § revisorslagen) inte får bedrivas i ett sådant bolag. Enligt revisorslagens förarbeten får kapitalförvaltning av mindre omfattning med en reell anknytning till revisionsföretaget anses ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten och kan därför bedrivas i det företag i vilken revisionsverksamhet utövas. Detta innebär att en revisor får vidta åtgärder bl.a. för att förvalta likvida rörelsetillgångar eller den fastighet där revisionsverksamheten bedrivs.<sup>1</sup>

Av förarbetsuttalandena följer enligt RN:s mening att huvudregeln är att såväl kapitalförvaltning som fastighetsförvaltning utgör sidoverksamhet och därför normalt inte får bedrivas i det bolag i vilket revisionsverksamheten utövas. RN har tidigare uttalat att den i revisorslagens förarbeten nämnda möjligheten att förvalta likvida rörelsetillgångar inte omfattar situationen att en revisor eller en revisionsbyrå lånar in betydande belopp till revisionsverksamheten, inte i syfte att finansiera denna, utan som en kapitalförvaltande åtgärd.<sup>2</sup> Vad gäller fastighetsförvaltning ska förarbetsuttalandena enligt RN:s mening tolkas på så sätt att förvaltningen utgör sidoverksamhet så länge inte det *huvudsakliga syftet* med fastighetsinnehavet är att bedriva revisionsverksamheten på fastigheten.

Av vad A-son har uppgett i sina yttranden till RN framgår sammantaget att revisionsbyrån lånat i vart fall 4 mnkr vilka investerats i börsaktier samt att aktieportföljen har ett anskaffningsvärde om 11,9 mnkr. Redan av dessa uppgifter finner RN det utrett att av revisionsbyråns lån per den 31 december 2006 om 8 mnkr, har åtminstone 4 mnkr använts för att finansiera revisionsbyråns aktieportfölj. Med hänsyn till inlåningens omfattning utgör denna en sådan kapitalförvaltande åtgärd som utgör sidoverksamhet.

I ärendet är vidare utrett att den villafastighet i vilken A-son och hans hustru bor ägs av A-sons revisionsbyrå. A-son har uppgett att villan till hälften används som bostad och till hälften som kontor. RN konstaterar att fastigheten är en villafastighet och revisionsbyrån vid tidpunkten för kvalitetskontrollen bedrev verksamhet i andra lokaler. Det huvudsakliga syftet med fastighetsinnehavet är därför, enligt RN:s mening, inte att äga en fastighet i vilken revisionsbyråverksamheten bedrivs. Fastighetsinnehavets syfte är därmed inte sådant som avses i det ovan nämnda förarbetsuttalandet och förvaltningen utgör därför enligt huvudregeln sidoverksamhet.

Med hänsyn till att både den aktuella förmögenhetsförvaltningen och fastighetsförvaltningen utgör sidoverksamhet får den enligt 10 § revisorslagen inte bedrivas i ett revisionsföretag. Härtill

---

<sup>1</sup> Prop. 2000/01:146, s. 91.

<sup>2</sup> Se RN:s beslut den 8 december 2005 i ärende dnr 2005-1459 (D 52/05 i RN:s praxissamling).

kommer att den aktuella förmögenhetsförvaltningen innebär att revisionsbyrån i strid med 10 § andra ledet har ägt aktier i andra företag än revisions- och ägarbolag. RN konstaterar därför att A-son har organiserat verksamheten i revisionsbyrån i strid med 10 § revisorslagen. Den omständigheten att lånet till delar numera är avvecklat påverkar inte denna bedömning.

### 3 A-sons oberoende

Kvalitetskontrollanten har i sin rapport uppgett att A-son i inte oväsentlig omfattning är delaktig i att upprätta både bokslut och årsredovisningar åt sina revisionsklienter. I de fall årsredovisningen innehåller en koncernsammanställning är det enligt kvalitetskontrollanten A-son som har upprättat denna. Kontrollantens slutsats är därför att det föreligger ett omfattande redovisningsjäv. Dessa förhållanden har inte framkommit vid A-sons prövning av oberoendet enligt analysmodellen.

A-son har i en skrivelse till FAR SRS uppgett att hans deltagande i bokslutsarbetet endast avser råd om avskrivningars storlek, periodiseringar av utgifter och kostnader samt beräkning av årets skatt.

RN har förelagt A-son att ange på vilken grund han anser att hans deltagande i revisionsklienters bokslutsarbete och tillhandahållande av ovan angivna tjänster inte utgör sådana redovisningskonsultationer som innebär att han i strid med aktiebolagslagens (2005:551) jävsregler har biträtt vid upprättade av bolagets bokföring.

A-son har till RN uppgett att hans revisionsklienter arbetar fram förslag till bokslutsposter vilka han kontrollerar. Vid eventuella ändringar görs följdändringar av avsättningar till periodiseringsfond och beräkning av skattekostnad. Han anser inte att han deltar i bokslutsarbete när han föreslår ändringar i föreslagna avskrivningar och skatteberäkningar. Beträffande A-sons biträde med att upprätta koncernredovisning i ett av sina revisionsuppdrag har han uppgett att han har lämnat råd om hur resultat- och balansräkningarna ska läggas ihop för i koncernen ingående bolag. A-son har vidare uppgett att han inte anser att han upprättat årsredovisningar för sina klienter då han överför uppgifter från ett bokföringsprogram till en årsredovisningsmall samt kompletterar med uppgifter i förvaltningsberättelse och noter. Enligt A-son är 90 procent av årsredovisningen för ett mindre bolag klar när dagens bokföringsprogram tar fram en avstämd och granskad resultat- och balansräkning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen får inte den vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Av A-sons egna uppgifter framgår att han bl.a. gör följdändringar vad gäller avsättningar till periodiseringsfond och beräkning av skattekostnad, överför uppgifter från ett bokföringsprogram till en årsredovisningsmall samt kompletterar med uppgifter i förvaltningsberättelse och noter. Hans bedömning är att han trots detta inte deltar i bokslutsarbetet eller upprättar årsredovisningar för sina klienter.

Av förarbetsuttalanden till 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), vilka alltjämt är tillämpliga, följer att en revisor inte får ta någon befattning med den löpande bokföringen.<sup>3</sup> Det sagda innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området.<sup>4</sup> RN konstaterar att de tjänster som A-son har

<sup>3</sup> Prop. 1975:103, s. 425.

<sup>4</sup> Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I, s. 9:44.

tillhandahållit till sina revisionsklienter innebär att han har biträtt dem med framställning av bokslut och årsredovisningar. Han har härigenom agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

#### 4 A-sons revisionsdokumentation

Kontrollanten har i sin rapport antecknat att flera revisionsdokument såsom riskanalys, bedömning av väsentlighet och granskningsprogram inte uppfyller kraven på vad sådana dokument ska innehålla. Genomförda granskningsåtgärder kan med stor svårighet utläsas. Bristerna i dokumentationen är enligt kontrollanten allvarliga.

RN har begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentation avseende samtliga sex här aktuella revisionsuppdrag. Den revisionsdokumentation som A-son har tillställt RN för **livsmedelsbolaget** och **förvaltningsbolaget** utgörs av respektive bolags årsredovisning, A-sons revisionsberättelser, oberoendeanalyser, dokument benämnda ”Granskningsplan och arbetsprogram” samt vissa anteckningar från genomförd granskning av bl. a. bolagens lager.

I dokumentationen för övriga fyra revisionsuppdrag finns bolagens årsredovisningar och A-sons revisionsberättelser samt viss dokumentation i form av balans- och resultatrapporter, lagerlistor, reskontror, skattekontoutdrag mm. Därutöver finns ett antal utskrifter ur ett revisionsprogram, bl. a. information om uppdragen, oberoendeanalys, granskningsplan, olika checklistor samt arbetsblad med kontosammanställning och arbetsprogram för resultaträkningen och samtliga balansposter. Flertalet av dessa dokument är framställda under perioden 3–10 september 2007, dvs. efter det att RN hade öppnat detta disciplinärende och A-son förelagts att till RN inkomma med viss begärd revisionsdokumentation. På arbetsbladen har A-son antecknat U.a. vid föreslagna granskningsåtgärder utan någon kommentar eller hänvisning till andra underlag i dokumentationen. A-son har för dessa fyra revisionsuppdrag avgett sina revisionsberättelser den 21 mars, den 2 april respektive den 30 juni 2007.

A-son har anfört följande. Han har varit revisor i fem av här aktuella sex bolag under lång tid och att han kan dem mycket bra. Han håller regelbunden kontakt och besöker bolagen 3–4 gånger per år. Han tar fram en granskningsplan som, om inget nytt inträffar, alltid omfattar granskning av samtliga balansposter mot relevanta underlag, samtliga uppbördsdeklarationer mot redovisade löner, skatteavdrag, sociala avgifter och hans bedömning av beloppens rimlighet samt alla momsdeklarationer mot redovisade inköp och försäljningar. Granskningsplanen omfattar även andra större poster såsom lokalhyror, leasing och räntor mot underlag.

A-son har inte kommenterat RN:s iakttagelse att revisionsdokumentationen i fyra av uppdragen till stor del framställts i samband med att dokumentationen skulle inges till RN.

RN gör följande bedömning.

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

omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts senast när revisionsberättelsen avges.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för de revisionsuppdrag som ingått i kvalitetskontrollen är bristfällig vad avser planering, riskanalys, genomförda granskningsåtgärder samt A-sons iakttagelser och sammanfattande bedömning. Väsentliga delar av den dokumentation som A-son har tillställt RN från de revisionsuppdrag som inte har omfattats av kvalitetskontrollen har framställts efter det att RN inlett förevarande ärende och lång tid efter det att revisionsberättelserna i de fyra bolagen har avgetts. RN konstaterar vidare att denna dokumentation, trots att den har tagits fram i efterhand, inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Genom att inte dokumentera riskanalys och planering samt dokumentera utförd granskning på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Som framgått ovan har RN granskat A-sons revisionsarbete i totalt sex revisionsuppdrag. RN konstaterar att A-son på ett detaljerat och trovärdigt sätt har beskrivit de revisionsåtgärder som han har vidtagit och som inte framgår av hans dokumentation. RN har därför inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på de sätt som A-son har beskrivit.

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

## **5 A-sons revisionsarbete**

### *5.1 Förvaltningsbolaget*

Förvaltningsbolaget är moderbolag i en koncern och bedriver, enligt A-sons anteckningar, handel med värdepapper genom två banker. I koncernresultaträkningen redovisas en post, minskning av obeskattad reserv, med 2,2 mnkr. I tilläggsupplysningarna i årsredovisningen anges att koncernredovisningen är upprättad enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00. I årsredovisningen saknas kassaflödesanalyser samt vissa uppgifter om dotterbolag såsom säte, eget kapital och räkenskapsårets resultat.

I moderbolaget redovisas för år 2005 rörelsens intäkter med 129,5 mnkr. Resultatet från handeln med värdepapper redovisas med 14,2 mnkr. I en sammanställning från en av bankerna redovisas ett realiserat resultat från bolagets försäljning av värdepapper under året med 5,7 mnkr medan ett orealiserat resultat i värdepappersportföljen per balansdagen redovisas med minus 2,8 mnkr dvs. ett resultat om 2,9 mnkr. Aktiernas marknadsvärde uppges i sammanställningen vara 78,0 mnkr. Motsvarande uppgifter saknas från den andra banken. A-son har antecknat att han har granskat lagerförteckningen från en av bankerna mot ingående balanser, årets inköp och försäljningar. Han har antecknat att lagret värderas till marknadsvärdet 78 mnkr och att lagret, efter avdrag med 0,5 procent för courtage, redovisas med 77,6 mnkr i årsredovisningen.

A-son uppger att det är ett misstag att kassaflödesanalys inte har upprättats. Beträffande uppgifter om dotterbolaget framgår antalet aktier och dessas anskaffningsvärde av uppgifter i not. A-son har inte kommenterat förhållandet att bolaget redovisar förändring av obeskattade reserver i koncernresultaträkningen. Han har inte heller lämnat någon redogörelse för vilka avstämningar han gjort av resultatet av verksamheten.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) i dess lydelse före den 1 januari 2007 ska en årsredovisning innehålla en finansieringsanalys (kassaflödesanalys).<sup>5</sup> Vidare är förvaltningsbolaget enligt 7 kap. 1 § samma lag skyldigt att upprätta koncernredovisning. Även denna ska jämlikt 7 kap. 4 § årsredovisningslagen innehålla en finansieringsanalys. Av Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 punkten 10 följer att obeskattade reserver i enskilda företag uppdelas vid upprättande av koncernredovisningen i eget-kapital-del – vilken enligt punkterna 15 och 16 klassificeras som bundna reserver – och uppskjuten skatteskuld. Avsättningar till, respektive upplösning av, obeskattade reserver i enskilda företag redovisas därför inte i koncernredovisningen. Vidare följer av 5 kap. 8 § årsredovisningslagen att koncernredovisningen ska innehålla uppgifter bl.a. om i koncernen ingående dotterföretags säte, eget kapital samt resultat för senaste räkenskapsåret.

I årsredovisningen för förvaltningsbolaget saknas finansieringsanalyser. Avsaknaden av finansieringsanalyser innebär ur associationsrättslig synvinkel att den av styrelsen framlagda handlingen inte har utgjort en komplett årsredovisning för moderbolaget och koncernen. Det kan ifrågasättas om en revisor i ett sådant fall kan slutföra sin granskning och avge revisionsberättelse. När bristen består i att finansieringsanalys saknas bör dock följande omständigheter beaktas. Enligt 2 kap. 3 § samt 7 kap. 6 § årsredovisningslagen ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet. I förvaltningsberättelsen ska enligt 6 kap. 1–2 §§ samma lag bl.a. lämnas upplysningar om förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat och, såvitt avser vissa företag, även lämnas förslag till resultatdisposition. De fyra nu nämnda beståndsdelarna sammanhänger på ett sådant sätt att var och en av delarna är nödvändig för bedömning av företagets och koncernens ställning och resultat. En finansieringsanalys utgör däremot en självständig del i förhållande till övriga delar av årsredovisningen. Det får därför anses förenligt med god revisions sed att en revisor slutför sin granskning och avger revisionsberättelse även i fall då framlagda handlingar i strid med lag saknar finansieringsanalys. Därtill kommer att tredje mans intresse tillvaratas bättre om revisorn avger en revisionsberättelse och däri anmärker på absaknaden av finansieringsanalys, än om någon revisionsberättelse inte lämnas alls. Med hänsyn till det ovan anförda har det funnits förutsättningar för A-son att avge revisionsberättelse. Han har dock inte haft grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen att årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Han borde i första hand ha uppmanat bolagets styrelse att upprätta en årsredovisningshandling i vilken finansieringsanalyser ingick. Om bolaget inte efterkom denna uppmaning borde han ha anmärkt i sin revisionsberättelse på att finansieringsanalyser saknades.<sup>6</sup>

Den av A-son reviderade årsredovisningen uppvisar även i övrigt ett antal brister. Förvaltningsbolaget har redovisat förändring av obeskattade reserver i resultaträkningen för koncernen. Vidare saknas uppgifter om dotterbolags säte, eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsåret. Vad avser resultatet av bolagets värdepappershandel framgår varken av A-sons dokumentation eller av hans yttrande vilken granskning som har utförts utöver granskning av ett antal genomförda affärer som gett ett resultat om 5,7 mnkr. Därtill kommer att marknadsvärdet på värdepappersportföljen per balansdagen minskat med 2,8 mnkr jämfört med anskaffningspriserna. I årsredovisningen anges resultatet från bolagets handel med värdepapper till 14,2 mnkr.

Av A-sons yttrande framgår att han inte noterat att finansieringsanalys saknades och att han inte kommenterat övriga brister i bolagets årsredovisning. RN konstaterar att det i ärendet är utrett att A-son inte har granskat förvaltningsbolagets årsredovisning enligt god revisions sed.

---

<sup>5</sup> Detsamma gäller enligt motsvarande bestämmelse i dess lydelse efter den 1 januari 2007.

<sup>6</sup> Jfr RN:s beslut den 16 juni 2005 i ärende dnr 2004-790 (D 22/05 i RN:s praxissamling).

## 5.2 Städbolaget

Städbolagets omsättning för år 2006 redovisades med 3,6 mnkr och dess balansomslutning uppgick per balansdagen den 31 december 2006 till 1,7 mnkr. Revisionsberättelsen är upprättad enligt standardutformningen. A-son har i sin dokumentation antecknat att kund- och leverantörsfakturer bokförs enligt faktureringsmetoden. Av ett utdrag ur bolagets huvudbok framgår att bolagets intäkter under räkenskapsåret redovisats enligt kontantprincipen. Bolaget har även underlåtit att i rätt tid betala skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen under året varvid utestående skuld om 120 000 kr överförts till Kronofogdemyndigheten.

A-son har, avseende granskningen av bolagets intäktsredovisning och av att bolaget följer bokföringslagens bestämmelser avseende tidpunkten för bokföring, uppgett att samtliga intäkter har satts in på bank och att redovisningen av mervärdesskatt har varit fel varför rättelsedeklarationer har lämnats till Skatteverket för samtliga perioder under året. Rättselserna har godkänts av Skatteverket. Han har inte kommenterat förhållandet att hans revisionsberättelse saknar anmärkning om att bolaget inte betalat skatter och avgifter i rätt tid.

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 fakturer eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (kontantmetoden). Av A-sons dokumentation framgår att bolaget har använt kontantmetoden vid redovisningen av intäkterna under räkenskapsåret. Bolagets omsättning uppgick till 3,6 mnkr.<sup>7</sup> Bolaget uppfyllde därmed inte bokföringslagens krav för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. 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. A-son har antecknat att bolaget använder faktureringsmetoden trots att det av hans dokumentation framgår att så inte varit fallet. Han har vidare uppgett att bolaget lämnat in rättelsedeklarationer avseende mervärdesskatt för samtliga redovisningsperioder under räkenskapsåret. A-son skulle i sin revisionsberättelse 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 åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Som ovan nämnts följer av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte i rätt tid betalat skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1-2 §§ skattebetalningslagen.<sup>8</sup> Av A-sons dokumentation framgår att bolaget underlåtit att i rätt tid betala skatter och avgifter varför en utestående skuld om 120 000 kr har överförts till Kronofogdemyndigheten. Även underlåtenhet att anmärka på detta i sin revisionsberättelse innebär att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

<sup>7</sup> Omsättningen redovisades med 3,3 mnkr för år 2005.

<sup>8</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 31 § i 1975 års aktiebolagslag.

## **6 RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet är utrett att A-son bedriver sin verksamhet i strid med 10 § revisorslagen. Han har vidare i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser biträtt vid upprättande av bokslut och årsredovisningar för sina revisionsklienter. Utredningen i ärendet har även visat att revisionsdokumentationen för de revisionsuppdrag som ingått i kvalitetskontrollen haft allvarliga brister och att väsentliga delar av revisionsdokumentationen för de uppdrag som inte ingått i kvalitetskontrollen inte har upprättats i rätt tid. A-son har vidare inte uppmärksammat brister i årsredovisningen i ett bolag. Han har inte heller anmärkt på att ett bolag inte följt bokföringslagens och mervärdesskattelagens bestämmelser. I ett revisionsuppdrag har han inte anmärkt på att skatter och avgifter inte betalats i rätt tid. 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 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.