

D 40/08

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. Nedan kommenteras tre av dessa, nämligen förpackningsbolaget (räkenskapsåret 2006), restaurangbolaget (räkenskapsåren den 1 november 2003–30 april 2005 och den 1 maj 2005–30 april 2006) och bilbolaget (räkenskapsåret 2005). Vidare har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser (men inte dokumentation) för pizzabolaget (räkenskapsåren den 1 maj 2005–30 april 2006 och den 1 maj 2006–30 april 2007). 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 september 2007, 328 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB. Utöver A-son är ytterligare sex personer verksamma i revisionsbyrån.

2 Förpackningsbolaget

Posten **varulager** har tagits upp till 2,2 mnkr (62 procent av balansomslutningen) per den 31 december 2006. A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram på vilket en medarbetare antecknat att han ”har varit och tittat på lagret”. Härutöver finns en lagerlista, benämnd inventarielista, försedd med några bockar. Det framgår inte vad dessa markeringar innebär. Av den dokumentation som tillställts RN kan inte utläsas att någon granskning skett av vare sig lagrets existens eller dess värde. A-son har av RN förelagts att kommentera detta och att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde.

A-son har uppgett att varulagerinventeringsrutiner dokumenterades av honom i början av januari 2007 då han besökte bolaget samt att en medarbetare i maj 2007 granskade att rutinen följdes. A-son har anført att varulagrets existens således har verifierats genom närvaro vid två tillfällen. Han har uppgett att lagrets existens fastställts genom rimlighetsbedömning, analys av nyckeltal, genomgång av lagerlistor och granskning av väsentliga poster. A-son har vidare uppgett att värderingen hade fastställts genom genomgång och analys av bolagets kalkyler för tillverkningskostnad samt genom kontrollberäkning av bolagets kalkyler och varulagervärden. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillställt RN en kalkyl beträffande en produkt samt utförligt beskrivit granskningen av posten varulager. Han har, utöver kalkylen, inte verifierat sina uppgifter med någon ytterligare dokumentation.

RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor ska dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat 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.

RN:s genomgång av A-sons dokumentation över sin granskning av posten varulager i förpackningsbolaget visar att denna inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Däremot finner RN inte skäl att ifrågasätta att kontroller har utförts på det sätt som A-son har beskrivit eftersom han i efterhand, på ett detaljerat och trovärdigt sätt, har beskrivit de revisionsåtgärder som han har vidtagit beträffande den aktuella posten.

3 Restaurangbolaget

RN har ursprungligen efterfrågat A-sons revisionsdokumentation avseende restaurangbolaget för år 2005/06. Eftersom A-son i vissa av sina svar på RN:s frågor har hänvisat till att kontroller och klarlägganden gjorts vid revisionen av restaurangbolaget för räkenskapsåret 2003/05 har RN bedömt det erforderligt att ta del av hans dokumentation även för detta år.

År 2003/05 var bolagets första verksamhetsår. A-son har avgett en ren revisionsberättelse med undantag för att han angett att årsredovisningen inte var avgiven i rätt tid och att bolaget var likvidationspliktigt.

Av anteckningar för år **2003/05** framgår att bolaget hade bokfört dagsförsäljningar endast månadsvis. Kassan hade varit negativ vid flera tillfällen på grund av sen avstämning och sen bokföring. A-son har antecknat att det var brister i bokföringen ”men ok för i år”.

Vid granskning av kassaremsor framkom att två löpnummer saknades avseende en av restaurangerna. Vidar har antecknats att ”datakassa” inte var kontrollerad på detta ställe men att det skulle ske på det nya året. Till RN har dock inte inkommit handlingar som visar att så skulle ha skett, varken i dokumentationen för år 2003/05 eller för år 2005/06. Granskning enligt en checklista benämnd Granskning av kassaregister har skett. A-son har antecknat att bruttovinsten var alltför låg och att detta endast delvis kunde förklaras av låga priser, att restaurangen varit stängd viss period och att vissa varor hade fått kastas.

A-son har i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret **2005/06**, daterad i november 2006, angett att ”bolagets kassarutiner har haft brister” men att rutinerna ”förbättrats under året”. Han har tillagt att han inte har deltagit i varulagerinventeringen men att beloppen kunnat säkerställas på annat sätt. Han har intygat att årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning samt tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar samt vinstdisposition. A-son har av RN förelagts att förklara denna sin slutsats mot bakgrund av bl.a. följande iakttagelser.

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret framgår att en medarbetare har antecknat att **kontantkassan** var orimligt stor, den uppgick till 349 000 kr per balansdagen den 30 april 2006 (12 procent av balansomslutningen) samt att kassan som mest hade uppgått till 500 000 kr under räkenskapsåret. Kassan hade även varit negativ vid 14 tillfällen under året, som lägst minus 175 000 kr. Av anteckningar framgår att det var svårt att följa insättningar från kassan och att verifiera denna. På en bokslutsbilaga har antecknats att det inte var möjligt att säkerställa kassasaldot. Vidare har noterats att stora uttag har skett från kassan, att underlagen var mycket bristfälliga och inte attesterade samt att mottagarna inte gick att spåra. Medarbetaren har även antecknat att man inte fått gehör för synpunkten att kontantkassan var alltför stor vilket bl.a. bekräftades av att högsta saldo på kontantkassan under det nya året (fram till revisionstidpunkten) uppgick till 1,2 mnkr.

A-sons dokumentation beträffande **granskning av kassaregister** består av en checklista på vilken frågor besvarats med Ja eller Nej. Kassarutinen var granskad på plats på en av restaurangerna, samma restaurang och register som granskats år 2003/05. Härvid har antecknats att journalminne endast sparades på säkerhetskopia och att det kunde ifrågasättas om detta verkligen gjordes löpande. Medarbetaren har noterat att journalminne borde skrivas ut månadsvis; om så skedde skulle det vara möjligt att göra stickprov mot intäktsredovisningen och kontrollera de stora uttagen som gjordes. Medarbetaren har även antecknat att kassahanteringen var så bristfällig att "vi inte kan garantera att allt verkligen slås in i kassapparaten". Såvitt framgår av anteckningar fanns ett kassaregister av annan modell i den andra restaurangen. Det finns i de handlingar som inkommit till RN inget som visar att någon granskning skett av detta kassasystem.

Av revisionsmedarbetarens anteckningar framgår vidare att det var mycket stora **brister i bokföringen** och att denna skedde med stor eftersläpning. Så var exempelvis underlagen till stora uttag från kontantkassan så undermåliga att det inte gick att spåra mottagarna. Löner betalades ofta ut via kassan. Lönespecifikationer var inte attesterade. Ovanliga debiteringar hade bristfälliga underlag vilka utgjordes endast av bokföringsorder som inte var undertecknade.

Av det material som tillställts RN kan inte utläsas att A-son beträffande någon av ovan relaterade brister skulle ha gjort någon annan bedömning än sin revisionsmedarbetare.

Såvitt framgår av anteckningar har A-son den 29 november 2005, samma dag som han undertecknade sin revisionsberättelse för år 2003/05, träffat företagsledningen. Av de mycket kortfattade noteringarna framgår att han har påtalat flera brister. Härefter har antecknats Ok. RN har inte tagit del av motsvarande anteckningar efter revisionen för år 2005/06.

A-sons yttrande

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria lämnat synpunkter för båda räkenskapsåren gemensamt. Han har uppgett att anteckningarna avseende kontantkassan är kommentarer från hans medarbetare och att han som vald revisor gör den samlade och slutliga bedömningen. Han bedömde vid sin genomgång att det fanns allvarliga brister avseende bolagets bokföring och internkontroll av kassaredovisningen och hade därför muntlig genomgång med företagsledningen som kom med förklaringar och klarlägganden. Härefter fann han det tillräckligt att i revisionsberättelsen endast anmärka på brister i kassarutinerna.

A-son har även uppgett att bristerna i bokföringen åtgärdades genom kompletteringar vid en genomgång med företagsledningen. Han har tillagt att han vid sitt besök hos bolagsledningen även granskade bolagets andra kassaregister (restaurangen med "datakassa") men att detta inte dokumenterades. A-son har inte informerat om hur bristerna åtgärdades eller vilket räkenskapsår som han avser beträffande sin granskning av kassaregister.

Vid revisionen av år 2005/06 konstaterades att eftersom stora uttag hade skett från kassan ökade risken för att kassahanteringen inte var fullständig. Granskningen ledde till skrivningen i revisionsberättelsen att kassarutinerna hade haft brister. I revisionsberättelsen skulle dock ha stått att kassarutinerna hade förbättrats *på nya året*, och inte under år 2005/06.

Slutsatsen vid A-sons granskning av bokföring och intern kontroll av kassaredovisningen var således att det fanns stora brister. Dessa bedömdes som allvarliga och togs upp vid hans muntliga genomgång med bolagets ledning. Kassarapporterna bokfördes den sista vissa månader vilket ledde till att kassan var negativ tills intäkterna hade redovisats. Bedömningen var att bristerna inte var så allvarliga att de skulle kunna leda till avstyrkande av fastställande av resultat- och balansräkningar.

Granskning av bolagets intäktsredovisning, samtal med företagsledaren samt kontroller av bolagets kassaapparater ledde till att intäktsredovisningen bedömdes som fullständig trots den dåliga kassarutinen.

Vad gäller de undermåliga underlagen till stora kontantuttag från kassan var det revisionsmedarbetaren som gjorde denna bedömning. Själv kände A-son till att det rörde sig om avbetalningar på föregående års skulder.

RN:s bedömning

Av den revisionsdokumentation som tillställts RN för åren 2003/05 och 2005/06 kan inte beträffande någon av ovan relaterade brister utläsas att A-son skulle ha haft någon annan uppfattning än medarbetaren. Som exempel kan nämnas att vad A-son anfört om sin kännedom om gjorda uttag inte motsäger medarbetarens bedömning att underlagen till uttagen var undermåliga. Vidare konstaterar RN att det, i det material som tillställts RN, inte för något av åren finns något som styrker A-sons uppgift om att företagsledningen kommit med förklaringar eller klarlägganden eller att några brister hade åtgärdats. RN finner således att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han för åren 2003/05 och 2005/06 hade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar och förslag till resultatdispositioner i restaurangbolaget. Genom att ändå göra detta har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Bilbolaget

A-son har i sin revisionsberättelse för år 2005, daterad i juli 2006, bl.a. upplyst om att bilbolaget hade en tvist med skattemyndigheten avseende väsentliga belopp och att han inte kunde bedöma utfallet av denna, hade bokfört leverantörsskulder vars riktighet han inte kunde styrka samt hade väsentliga brister i den löpande kassaredovisningen. A-son har avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar samt styrelsens förslag till behandling av förlusten. A-son har dock intygat att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen *”med ovanstående avvikelser”* samt gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Eftersom denna skrivning i revisionsberättelsen ger intryck av att bilbolagets redovisning i övrigt var rättvisande har A-son av RN förelagts att förklara denna sin slutsats mot bakgrund av bl.a. nedanstående omständigheter.

Av A-sons anteckningar framgår att det fanns mycket stora brister i bokföringen. Bl.a. saknades underlag och det förekom differenser mellan bokföring och reskontror. A-son har vidare antecknat att bokföringslagens krav på verifikation inte var uppfyllt och att betalningar inte kunde följas. Av anteckningar framgår även att vissa verifikat saknades eller kunde inte hittas och att bolaget hade gamla kundfordringar till stora värden. Vidare har noterats att bolaget hade gjort stora inköp och betalat dessa kontant eller mot avräkning ägaren. A-son kunde inte bedöma riktigheten av dessa inköp då köpen verkade vara missvisande. Av A-sons dokumentation framgår att bolaget var föremål för granskning av Skatteverket.

Posten **varulager** har tagits upp till 3,6 mnkr (34 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram på vilket han eller hans medarbetare antecknat att det framkommit *”mycket underligheter”* vid hans försök till avstämning av varulager mot inköpsfakturer, att ingen korrekt inventering hade skett, att rutinerna var dåliga och att han inte hade någon tilltro till lagervärdet. Av dokumentationen framgår inte att vare sig A-son eller hans medarbetare har närvarit vid någon inventering. I posten **övriga kortfristiga fordringar** ingick 4,1 mnkr (38 procent av balansomslutningen) som avsåg betalningssäkring av kronofogdemyndigheten, av delar av bolagets lager av bilar, på grund av skattetvist. A-son har antecknat att

han inte kunde fastställa posten men att beloppet verkade alltför högt och att underlag saknades. Detta framgår dock inte av hans revisionsberättelse. A-son har förelagts att förklara varför han, i sin revisionsberättelse, inte har anmärkt på dessa poster som totalt uppgick till 72 procent av balansomslutningen.

A-son har antecknat att bolagets ägare hade uppgett att vissa försäljningar av bilar var momsfria eftersom det var fråga om ”marginalbilar” som avyttrats med förlust eller noll kronor i vinst. A-son har antecknat att ”marginalmomsen” var svår att följa och att han/medarbetare av det skälet inte hade kontrollerat denna. Han har dock i sin revisionsberättelse intygat att revisionen hade utförts enligt god revisionssed.

A-son har antecknat att han hade ifrågasatt vissa leverantörsskulder och att dessa kunde få skattemässig effekt. Han har vidare antecknat att bolaget köpte in mycket med tvivelaktiga leverantörsfakturor samt att bolaget hade bristfällig löpande avstämning och kassahantering. A-son har även noterat att det förekom mycket stora kontantköp.

I posten **övriga kortfristiga skulder** ingick ett belopp om 6,6 mnkr (61 procent av balansomslutningen) för vilket enda underlaget utgörs av ett utdrag från huvudboken avseende aktuellt konto. A-son har antecknat att specifikation saknades och att det inte heller var möjligt att sammanställa någon specifikation eftersom delposterna inte kunde särskiljas.

A-son har anfört följande.

Hans text rörande årsredovisningens förenlighet med årsredovisningslagen i revisionsberättelsen är en standardmall som ”ej ändrats på korrekt sätt”. A-son har tillagt att han dock avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar samt varken av- eller tillstyrkt styrelsens ansvarsfrihet.

Vad gäller uttalandena i revisionsberättelsen hade A-son vid sin granskning funnit ett flertal brister i redovisningen och i den interna kontrollen men i sin revisionsberättelse påtalade han endast de mest väsentliga felen och bristerna. Det var så många brister att de ”mindre väsentliga” inte nämndes i revisionsberättelsen.

RN:s bedömning

RN:s utredning visar att bristerna i bilbolaget var så allvarliga att A-son inte hade grund för att uttala att årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen eller att revisionen utförts enligt god revisionssed. Det åligger en revisor att tillse att en revisionsberättelse på ett klart och tydligt sätt avspeglar de slutsatser som revisorn har funnit vid sin granskning av bl.a. årsredovisningen.¹ Den omständigheten att relevant information inte intagits i revisionsberättelsen p.g.a. att A-son har underlåtit att på ett korrekt sätt ändra en standardmall står i strid med dessa grundläggande krav. Därtill kommer att A-son i revisionsberättelsen borde ha informerat om att det fanns stor osäkerhet beträffande flera väsentliga balansposter, inte enbart leverantörsskulder. A-son har, genom den felaktiga utformningen av revisionsberättelsen och genom att i denna utelämna väsentlig information, åsidosatt god revisionssed.

5 Pizzabolaget

Bolagets eget kapital uppgick till minus 60 384 kr per balansdagen den 30 april 2005, till minus 16 044 kr per balansdagen den 30 april 2006 och till 28 368 kr per balansdagen den 30 april 2007. I förvaltningsberättelserna för åren 2005/06 och 2006/07 uppges att kontrollbalansräkning

¹ Jfr RS 709 p. 3SE och 4SE.

inte hade upprättats ”då väsentliga övervärden saknas”. A-son har i sina revisionsberättelser informerat om att bolagets ”egna kapital [var] förbrukat” och att styrelsen bedrev verksamheten med personligt ansvar.

Att A-son i sina revisionsberättelser inte anmärkt på att styrelsen hade underlåtit att upprätta kontrollbalansräkning har han förklarat med att han tidigare år hade påtalat detta eftersom bolagets registrerade aktiekapital hade varit förbrukat sedan många år. Han anser att tidpunkten för att upprätta kontrollbalansräkning passerats för länge sedan och styrelsen drev således verksamheten med personligt ansvar, enligt aktiebolagslagen. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att han anser att en revisor i revisionsberättelsen ska ange att ett bolag är likvidationspliktigt och att en upprättad kontrollbalansräkning inte kan ”rädda bolaget” från situationen med likvidationsplikt.

RN:s bedömning

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) 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.² Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.³ Om kontrollbalansräkning inte har upprättats ska således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. 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 att upprätta kontrollbalansräkning och tillställa honom denna för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för pizzabolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att underlåta att agera på detta sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 RN:s sammanfattande bedömning

A-sons dokumentation är bristfällig beträffande posten varulager i ett av de här aktuella bolagen. I ett annat bolag har A-son inte visat eller gjort troligt att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar samt förslag till resultatdispositioner. I ett tredje bolag har A-son inte gjort sannolikt att han har haft grund för att uttala att årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen eller att revisionen hade utförts enligt god revisionssed. Vidare har A-son i ett bolag och under i vart fall två år underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats och lämnats till honom för granskning.

A-son har i flera avseenden 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 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

² Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

³ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist, juris doktor Gustaf Sjöberg samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktor Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.