

D 30/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid har 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 redovisas RN:s iakttagelser i två av dessa bolag nämligen i **stålbolaget** och **restaurangbolaget**, båda avseende räkenskapsåret 2007. Vidare har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser (men inte dokumentation) för ytterligare två aktiebolag. Nedan redovisas RN:s iakttagelser för ett av dessa bolag, nämligen **hotellbolaget** avseende räkenskapsåren den 1 september 2005–31 augusti 2006 och den 1 september 2006–31 augusti 2007. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 192 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i augusti 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i ett kommanditibolag (revisionsbyrån). I revisionsbyrån finns totalt 25 personer verksamma, varav nio är kvalificerade revisorer.

2 Stålbolaget

A-son har den 30 juni 2008, för räkenskapsåret 2007, avgett en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen. Stålbolaget har tagit upp aktier i ett polskt dotterbolag till 15,0 mnkr (motsvarande 37 % av balansomslutningen). I en revisionsplan har antecknats att bl.a. aktier i dotterbolag var ett område med identifierad risk. På ett försättsblad rubricerat Finansiella anläggningstillgångar finns en handskriven anteckning om att A-son hade erhållit ett bokslut från Polen som visade ett eget kapital om ca 6 037 tkr och ett årsresultat om ca 2 075 tkr. A-son har, trots begäran från RN, inte tillställt RN något som visar om han erhöll några revisionsbevis för räkenskapsåret 2007 avseende dotterbolaget innan han daterade sin revisionsberättelse för stålbolaget (moderbolaget).

A-son har anfört att någon reviderad årsredovisning för det polska dotterbolaget inte finns eftersom det inte krävs enligt polsk lag om bolaget har mindre än 50 anställda. Däremot måste bolaget varje år tillställa myndigheterna ett årsbokslut som granskas och godkänns. Han har uppgett att en kvittens, daterad den 21 maj 2008, bekräftar en polsk myndighets mottagande av årsbokslutet samt mottagandet av styrelseprotokoll och förvaltningsberättelse.

A-son har vidare hänvisat till ett dokument som är upprättat på polska och som är daterat den 22 augusti 2008. Han har uppgett att dokumentet bl.a. visar att årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 hade godkänts av de polska myndigheterna. A-son har även tillställt RN handlingar på polska som han uppger är dotterbolagets skattedeklaration för räkenskapsåret 2007 samt delar av lagerlistor från inventering per den 31 december 2007. A-son har tillagt att han inte hade tillgång till dessa dokument när han avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007, men han visste att de var obligatoriska och han efterfrågade dem vid revisionsgenomgången. Han har vidare uppgett att han vid revisionsgenomgången däremot erhöll visst material för räkenskapsåret 2006. Det polska myndighetsmaterialet fick han översatt till engelska av en polsk tolk vid en telefonkonferens där bland annat en av bolagets ägare deltog. Han har också anfört att

de två ägarna är personligen betalningsansvariga för stålbolaget och att de har stora personliga förmögenheter.

A-son har till sitt yttrande över RN:s promemoria bifogat ett dokument daterat den 23 mars 2009 som är undertecknat av en av delägarna till stålbolaget. I detta uttalas att A-son vid revisionsgenomgången den 20 maj 2008 erhöll årsredovisningar och diverse lagerinventeringsbilagor för räkenskapsåret 2006 samt kopior på årsredovisning, resultat- och balansräkningar samt lagerbilagor för räkenskapsåret 2007. Myndighetsdokumentationen för räkenskapsåret 2007 var inte klar vid denna tidpunkt utan blev klar ”först efter sommaren”. Delägaren har också intygat att han och den andre delägaren är personligen betalningsansvariga för bolagets ”förbindelser” i Polen. A-son har på RN:s kompletterande fråga uppgett att om delägarna är solventa och personligen betalningsansvariga är det ”sannolikt en presumtion för att balansposterna har ett fullgott värde”.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan hade A-son vid sin revision av stålbolaget för räkenskapsåret 2007, vad avsåg posten aktier i dotterbolag, tillgång till endast en årsredovisning för dotterbolaget som avsåg räkenskapsåret 2006. Oavsett vilken översättning som har skett och vilken granskning som har utförts av polska myndigheter kan ett dokument som avser ett tidigare räkenskapsår inte anses utgöra ett tillräckligt underlag för att kunna bedöma värdet av dotterbolaget ett år senare. Denna brist kan inte kompenseras av den omständigheten att en av stålbolagets delägare har förklarat att han och den övriga delägaren är personligen betalningsansvariga för stålbolagets ”förbindelser” i Polen. RN konstaterar således att A-son inte har visat att han har haft tillgång till tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis beträffande värdet av aktier i dotterbolag när han den 30 juni 2008 undertecknade sin revisionsberättelse för stålbolaget.¹ Eftersom posten utgjorde stålbolagets mest väsentliga tillgång har A-son inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

3 Restaurangbolaget

3.1 Negativa kassasaldon, kassaregister och rutiner för kontanthantering

A-son har i sin promemoria till styrelsen konstaterat att kassasaldot hade varit negativt under räkenskapsåret 2007 och att rutinerna kring kassaredovisningen borde förbättras. Av anteckningar framgår att saldot hade varit negativt under större delen av året. A-son har även noterat att de negativa saldona ”delvis” berodde på att dagskassorna inte bokfördes dagligen. Av utdrag avseende kassakontot framgår dock att kassan haft betydande negativa belopp även de dagar som dagskassorna hade bokförts.

A-son har i en revisionsplan antecknat att erfarenheter från föregående års revisioner var att bolaget hade bristfälliga kassaunderlag och rutiner för kassahanteringen. Han har vidare antecknat att den inneboende risken ”inte kan anses vara låg” och att det, på grund av bristerna i kassaredovisningen, fanns en ”förhöjd kontrollrisk”. Av A-sons dokumentation kan emellertid inte utläsas om han har utökat eller fördjupat sin granskning på grund av dessa risker och brister.

A-son har i revisionsplanen även antecknat att intäktsredovisningen skulle granskas med avseende på fullständighet genom kontroll av ”redovisade Z-bongar map sekvens under en månad”. Dessutom skulle månadsrapporterna från kassan kontrolleras mot månadens intäkter i

¹ Jämför även RS 500 Revisionsbevis.

bokföringen samt mot skattedeklaration. RN har förelagt A-son att kommentera på vilken grund han ansåg att dessa kontroller var tillräckliga, givet att bolaget hade bristfälliga rutiner i kassahanteringen, samt att förklara hur en månads granskning av z-kvitton kunde säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han i övrigt har granskat bolagets kassaregistersystem. Han har förelagts att kommentera även denna iakttagelse och att beskriva eventuella övriga kontroller.

A-son har efter genomförd granskning avseende september 2007 antecknat att z-kvitton inte togs ut för alla dagar utan att bolaget väntade med att ta ut dessa kvitton. Under den av A-son granskade månaden hade bolaget endast tagit ut totalt tio z-kvitton. Han har även antecknat att det krävdes ytterligare förbättrade rutiner. Av den dokumentation som han har tillställt RN framgår inte om hans slutsats om bristfälliga kassarutiner föranledde någon fördjupad granskning.

Som har framgått ovan har A-son i revisionsplanen antecknat att månadsrapporterna från kassan skulle kontrolleras mot månadens intäkter enligt bokföringen. På ett försättsblad avseende likvida medel har antecknats att försäljningen för september hade granskats. Vad denna granskning innebar framgår inte. Hänvisning görs till ett dokument av vilket endast framgår att granskning har skett av att z-kvitton var i löpnummerordning. Av det material som A-son har tillställt RN kan således inte utläsas om kontroller har utförts enligt revisionsplanen. Han har förelagts att kommentera detta och att bifoga eventuell dokumentation som verifierar att nämnda kontroller har skett.

A-son har anfört följande.

De negativa kassasaldona tyder på brister i kassaredovisningsrutinerna. Det har sannolikt gjorts privata utlägg/insättningar i bolaget som inte har blivit bokförda in i kassan. Således föreligger brister i rutinerna och det har inte varit möjligt att med säkerhet konstatera varför bokförd behållning avviker från verklig kassabehållning. Han bedömde vid sin planering att det fanns en "förhöjd kontrollrisk" på grund av bristerna i kassahanteringen. Att han trots detta inte valde att utöka sin granskning berodde på att restaurangbolaget i början av räkenskapsåret 2007 hade bytt bokföringsbyrå till en annan byrå med vilken han hade haft ett långvarigt samarbete.

Utförd bruttovinstanalys gav en indikation på att alla intäkter var redovisade vilket i kombination med den utförda granskningen av z-kvitton gjorde att han ansåg sig kunna säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen. "Utifrån omständigheterna" gjordes bedömningen att en månads z-kvitton var ett tillräckligt urval. Han diskuterade kassaregistersystemet med styrelsen vilket ledde till att restaurangbolaget köpte ett nytt kassaregister efter utgången av räkenskapsåret 2007.

Ur det kassaregister som fanns under räkenskapsåret 2007 kunde man ta fram månadsrapporter vilket gjordes varje månad. Den nya redovisningsbyrån stämde av månadsrapporterna varje månad mot uttagna z-kvitton och utförde nummerkontroll.

Av arbetspapper framgår att revisionsbyrån har granskat september månads intäktsredovisning med avseende på z-kvitton samt kontrollerat månadsrapporten mot bokföringen. Handlingar inhämtade från bolagets nya redovisningsbyrå visar att avstämning har gjorts av redovisningsbyrån som därefter har kontrollerats av revisionsbyrån. Eftersom han känner till redovisningsbyråns arbetssätt och de som arbetade med uppdraget uppgav att de hade "granskat intäktsredovisningen löpande under året" bedömde han att det räckte att revisionsbyrån granskade endast september månad i kombination med att det genomfördes en bruttovinstkontroll.

RN noterar följande.

A-son har tillställt RN ett dokument benämnt månadsrapport för september 2007 som visar omsättning per dag samt en huvudbok för samma månad. Han har vidare till sitt yttrande över RN:s promemoria fogat ett yttrande från den redovisningsbyrå som bolaget började anlita under

räkenskapsåret 2007. I detta har en redovisningskonsult, verksam vid redovisningsbyrån, uppgett att byrån tog över redovisningsuppdraget i restaurangbolaget från den tidigare redovisningsbyrån under början av räkenskapsåret 2007. Det var problem med redovisningen men redovisningsbyrån fick rutinerna att fungera bättre under slutet av detta år. Konsulten har vidare uppgett att nummerkontroll görs löpande ”vilket dock inte skedde mer än stickprovvis under större delen av 2007”. Under räkenskapsåret 2008 har hanteringen av z-kvitton väsentligen förbättrats och redovisningsbyrån har ställt som krav att dessa ska tas ut dagligen.

RN gör följande bedömning.

Vid revision i ett företag som bedriver restaurangverksamhet måste revisorn särskilt beakta de risker som är förknippade med detta slag av verksamhet, bl.a. vad avser kontantförsäljningen. Även A-son har bedömt att kassahanteringen var ett område med hög risk. Vidare fanns problem med negativa kassasaldon. Trots detta är den granskning som kan verifieras av A-sons dokumentation att han för en enda månad har granskat att z-nummerserien var obruten. Härutöver har han hänvisat till att den av bolaget anlidade redovisningsbyrån utförde kontroller löpande under räkenskapsåret 2007. Av uppgifter från redovisningsbyrån framgår dock att nummerkontroller inte skedde mer än stickprovvis under detta räkenskapsår.

Av FAR:s skrift Revision av företag i kontantbranschen² framgår att en revisor, utöver en kontroll av att z-nummerserierna är obrutna, stickprovvis bör stämma av z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, följa upp förekomst och frekvens avseende felslag och returer samt granska rutiner för felslag och returer och dessutom kontrollinventera kassan vid något eller några tillfällen under året. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår att han eller redovisningsbyrån har utfört dessa kontroller.

Som har framgått ovan visar A-sons svar till RN att han beträffande restaurangbolagets kontanthantering till stor del har förlitat sig på kontroller utförda av den av bolaget anlidade redovisningsbyrån, som samtidigt ansvarade för att handha redovisningen i bolaget. Av A-sons svar framgår att han endast har utfört mycket begränsade egna granskningsinsatser. RN finner att de kontroller som har utförts av redovisningsbyrån är att anse som en del av restaurangbolagets interna kontroll. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dessa kontroller då han planerar sina revisioner men får, enligt god revisionssed, inte helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. I detta fall visar dessutom uppgifter från redovisningsbyrån att dess kontroller inte hade den omfattning som A-son har gjort gällande i sina svar till RN.

RN finner sammanfattningsvis att A-son inte har gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat restaurangbolagets kontanthantering och kassaregister. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att trots bristfälligt underlag göra ett sådant uttalande har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

3.2 Rutiner för löpande bokföring

A-son har antecknat att bolaget under början av räkenskapsåret 2007 hade bokfört all försäljning i slutet av varje månad. Sedan hade det blivit bättre men inte ”helt perfekt” eftersom vissa z-kvitton även i slutet av året innehöll försäljning för flera dagar. RN har förelagt A-son att förklara varför han inte har anmärkt i sin revisionsberättelse på bolagets bristfälliga rutiner för bokföring.

A-son har anfört att rutinerna inte fungerade under början av räkenskapsåret 2007 men att bristerna åtgärdades när den nya redovisningsbyrån tog över redovisningsuppdraget. Med hänsyn

² Publikationen utkom i mars 2007.

till konkurrenssituationen i den här aktuella staden, tillståndsmyndigheten och hyresvärden bedömde han att det skulle skada bolaget om han omnämnde förhållandet i revisionsberättelsen. Han nöjde sig därför med att anmärka på rutinen i sin revisionspromemoria.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Enligt 8 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen ingår det i styrelsens uppgifter att se till att bolagets organisation är utformad så att bl. a. bokföringen kontrolleras på ett betryggande sätt. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Som har framgått av första och andra styckena under avsnittet 3.1 och av inledningen till det här avsnittet var restaurangbolagets bokföring mycket bristfällig under större delen av räkenskapsåret 2007 och uppfyllde inte grundläggande krav i bokföringslagen. Bolagets styrelse hade således inte organiserat bokföringen på ett betryggande sätt och hade därmed åsidosatt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen, vilket A-son skulle ha anmärkt på i sin revisionsberättelse. Invändningen om att en sådan anmärkning skulle kunna åsamka bolaget skada i förhållande till vissa intressenter medför givetvis inte någon annan bedömning. Ett av den lagstadgade revisionens syften är nämligen just att tillgodose olika intressenters behov av information om aktiebolaget, t.ex. rörande bristfällig bokföring.³ A-son har genom sin underlåtenhet allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Hotellbolaget

Bolaget hade ett negativt eget kapital per balansdagarna den 31 augusti 2005, den 31 augusti 2006 och den 31 augusti 2007. A-son har i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07 konstaterat att aktiekapitalet var förbrukat och att styrelsen har påtagit sig ett solidariskt ansvar för bolagets förbindelser eftersom den inte har iakttagit reglerna i aktiebolagslagen om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist. RN har efterfrågat kopia av bolagets senaste kontrollbalansräkningar och hans yttranden över dessa. För det fall att några kontrollbalansräkningar inte har upprättats har A-son förelagts att förklara varför han i sina revisionsberättelser inte har anmärkt på att styrelsen hade underlåtit att upprätta kontrollbalansräkningar och därmed brutit mot regler i aktiebolagslagen.

A-son har uppgett att hotellbolaget inte har upprättat några kontrollbalansräkningar. Han har tillagt: ”Enligt företagen kontroll av rättsläget samt genomgång av förarbetena till ABL finner vi inte stöd för att man behöver omnämna att kontrollbalansräkning inte upprättats.”

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen enligt 15 § samma kapitel kalla till bolagsstämma (första kontrollstämma).⁴ Som har framgått ovan ska en revisor enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det

³ Jämför D 3/00 i RN:s praxis.

⁴ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 och 14 §§ i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.⁵ Anmärkningen ska innehålla ett ställningstagande till på vilket sätt som styrelsens agerande strider mot kraven i aktiebolagslagen.

Om en kontrollbalansräkning inte har upprättats i rätt tid ska revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen i hotellbolaget att snarast upprätta kontrollbalansräkning och tillstålla honom den för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för bolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det kan tilläggas att RN under många år och i flera beslut i disciplinärenden har uttalat vad som åligger en revisor när kontrollbalansräkning inte har upprättats.⁶ Det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att känna till och följa RN:s praxis.

5 RN:s sammanfattande bedömning

RN:s utredning har visat att A-sons revisionsarbete uppvisar många brister.

Han har i ett av bolagen inte haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma posten aktier i dotterbolag. Eftersom denna post var väsentlig har han saknat grund för att ta ställning till bolagets resultat- och balansräkningar. I ett annat bolag har hans granskning av bolagets kontanthantering och kassaregister varit så bristfällig att han av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I samma bolag har han underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på bristfällig bokföring. Slutligen har A-son, i ett bolag med negativt eget kapital, under i vart fall två räkenskapsår underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats. RN konstaterar att A-son i flera avseenden har 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.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

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

⁶ Se exempelvis RN:s beslut den 29 april 2004 i ärendet dnr 2004-313, den 8 december 2005 i ärende dnr 2005-1172, den 14 september 2006 i ärende dnr 2004-1630 och den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504.