

## D 28/10

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) 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 fem aktiebolag, nämligen i **frisörbolaget** och **guldsmedsbolaget**, båda avseende räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009, samt **restaurangbolaget**, **livsmedelsbolaget** och **tobaksbolaget**, samtliga avseende räkenskapsåret 2008. I samband med granskningen av frisörbolaget har RN även tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse för ett närstående bolag, här benämnt **frisörrådet**. RN har sammanfattat sina synpunkter i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 204 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i februari 2010. Han utövar sin revisionsverksamhet i X Revision AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

### 2 Rutiner för kassaredovisning och kontanthantering

A-son har i samtliga fem aktuella bolag tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna för de aktuella räkenskapsåren.

Enligt en företagsbeskrivning bedriver **frisörbolaget** caféverksamhet samt innehar fyra stycken frisörsalonger och en webbshop för försäljning av hårvårdsprodukter på internet. Av en balansrapport framgår att tre av salongerna hade stora kontantkassor. Beloppen för respektive salong uppgick till 215 000 kr, 98 000 kr och 62 000 kr.

I dokumentationen finns manuellt framtagna dokument, benämnda ”kassarapporter”, för juni 2009 avseende tre salonger samt för juli 2009 avseende en salong. På dessa anges datum och z-nr. Vidare finns det dokument benämnda ”månadsrapporter” (från kassaredovisningssystemet) för juni 2009 avseende två namngivna salonger. Härutöver finns det ett dokument benämnt ”z-dagsrapport” per den 30 juni 2009 med månadens total. Det framgår dock inte vilken salong som avses. Slutligen finns en z-dagsrapport per den 31 juli 2009 med månadens total för en namngiven salong. A-son har förelagts att beskriva på vilket sätt han anser att dessa handlingar i hans dokumentation visar att kassaredovisningen och kontanthantering var tillförlitliga samt att förklara varför det inte finns några jämförelser mellan z-dagsrapporter och respektive dags försäljning enligt kontrollremsor.

A-son har uppgett följande. Han granskade z-remsor, lästa utifrån bolagets redovisning, för att följa upp att samtliga z-dagsrapporter fanns med i den specifikt valda månaden mot månadens total. Han tog inte några kopior av dessa z-remsor. Han granskade även utifrån huvudboken att insättningar hade gjorts på det nya året av kontantkassor.

I dokumentationen för **guldsmedsbolaget** finns det ett dokument benämnt ”Kassarapportering” som är en manuell sammanställning över summorna på z-rapporter för juni 2009. Vidare finns det ett dokument rubricerat ”Verifikationsfråga” avseende kontona 3010-3011. Dessa dokument visar att slutsumman för z-rapporterna (exklusive moms) är densamma som det belopp som hade bokförts för juni 2009. A-son har förelagts att uppge på vilket sätt han anser att denna jämförelse av slutsummor visar tillförlitligheten i bolagets kassaredovisning och kontanthantering samt att förklara varför det inte finns några jämförelser mellan z-rapporter och respektive dags försäljning enligt kontrollremsor.

A-son har uppgett att han granskade bolagets z-rapporter ”utifrån bolagets redovisning”, att han kontrollerade att samtliga z-remsor (tömningskvitton) fanns med och att han ansåg att detta räckte för kontroll av bolagets försäljning.

I A-sons dokumentation avseende **restaurangbolaget** finns en manuell förteckning benämnd ”Granskning av kassarapporter” för december 2008. Av denna framgår att kontroll skett av att bolaget hade löpande numrering av z-nr (för tiden 1 december–23 december 2008) och att totalsumman hade stämts av mot ett kvitto med månadens summa. Det finns inga anteckningar om eventuella slutsatser från granskningen. A-son har förelagts att uppge på vilket sätt han anser att denna jämförelse av slutsummor visar tillförlitligheten i bolagets kassaredovisning och kontanthantering samt att förklara varför det inte finns några jämförelser mellan z-rapporter och respektive dags försäljning enligt kontrollremsor.

A-son har uppgett följande. Han kontrollerade att bolagets z-rapporter var i obruten nummerföljd och att de stämde med rapporten om månadens totala försäljning. Fanns alla z-rapporter ansåg han att bolagets intäktsredovisning och kontanthantering var tillförlitlig. Han tog inte några kopior på z-rapporter eller kontrollremsor utan läste endast dessa handlingar från bolagets redovisningsmaterial.

Av en rutinbeskrivning beträffande **livsmedelsbolaget** framgår att dess försäljning till största delen bestod av kontantförsäljning och att bolaget hade bytt kassaredovisningssystem. På ett arbetsprogram för Kassa och bank har A-son antecknat att ”genomgång av bolagets kassasystem” hade gjorts för december 2008. Det finns ingen dokumentation som visar vad denna genomgång innebar. I dokumentationen finns dokument benämnda ”dagsrapporter” för den 29 och 30 december 2008. Dessutom finns ett dokument benämnt ”dagsavslut” för den 30 december 2008 och två dagsavslut för den 31 december 2008. Vidare finns en manuellt upprättad förteckning benämnd ”Granskning av kassarapporter” för december 2008. Av denna framgår att kontroll skett av att bolaget hade löpande numrering av z-nr. A-son har förelagts att uppge på vilket sätt han anser att en granskning av dessa dokument visar tillförlitligheten i bolagets kassaredovisning och kontanthantering samt att förklara varför det inte finns några jämförelser mellan z-rapporter och respektive dags försäljning enligt kontrollremsor. Han har även förelagts att förklara innebörden av dokumenten dagsrapporter och dagsavslut samt att till RN sända in dokumentation över eventuella granskningar för de närmast föregående räkenskapsåren. RN har därefter tagit del av A-sons dokumentation avseende granskningen av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering för räkenskapsåren 2006 och 2007. Denna dokumentation visar endast att A-son har granskat att z-kvittona hade löpande numrering.

A-son har uppgett följande. Det nya kassasystemet i livsmedelsbolaget anskaffades hösten 2006. Han gjorde för räkenskapsåret 2008 kontroller av bolagets z-nr för att se till att samtliga z-remsor fanns med. Om samtliga z-remsor plus det som fakturerats under månaden stämde med redovisad försäljning ansåg han att det ”till sin väsentlighet är rätt redovisad intäkt”. Han gjorde inte någon avstämning mot kontrollremsor. Dagsrapporterna med z-nr ingick i hans granskning av kassarapporter. Dagsavsluten avser avslut för kontokort som i januari efterföljande år sätts in på bolagets konto. Även dessa ingick i bolagets försäljning.

**Tobaksbolagets** verksamhet har medfört en betydande kontantförsäljning. På ett dokument benämnt ”Rutinbeskrivningar” har antecknats att bolaget hade ett kassasystem från Svenska Spel och ett kassasystem för ”övrig försäljning”. I dokumentationen finns inget som visar att det har skett någon granskning av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva sina kontroller. För det fall några kontroller skett under de tre senaste räkenskapsåren, har RN önskat att som lån ta del av dokumentation från sådana granskningar. Någon dokumentation över kontroller av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering från tidigare år har dock inte sänts in till RN.

A-son har uppgett att han endast har stämt av årets redovisning av försäljning mot redovisad försäljning på momsdeklarationer, redovisade månadsvis till Skatteverket.

RN gör följande bedömning.

För samtliga fem aktuella bolag var det vid revisionerna av bolagen av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering. I A-sons dokumentation finns inget som verifierar att dessa rutiner har granskats. Däremot har han granskat löpnummer på z-kvitton och kontrollerat att bokföring skedde utifrån uppgifter på z-kvitton. I Far:s skrift Revision av företag i kontantbranschen uttalas att z-kvitton som läggs in i bokföringen inte kan ha större bevisvärde än systemets tillförlitlighet. För att kunna bedöma om registrerad försäljning återges på ett riktigt sätt i bokföringen bör revisorn stickprovsvis stämma av z-kvitton mot respektive dags försäljning enligt kontrollremsan, kontrollera att z-nummerserier är obrutna, följa upp förekomst och frekvens avseende felslag och returerna samt granska rutiner för felslag och returerna och dessutom kontrollinventera kassan vid något eller några tillfällen under året. För kassaregister finns också krav på systemdokumentation och behandlingshistorik i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2004:1, Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister. Varken av A-sons svar eller av hans dokumentation framgår att han har utfört de här angivna kontrollerna eller kontrollerat att de nämnda kraven var uppfyllda. RN finner att A-son inte för något av de fem aktuella bolagen har gjort troligt att han på ett godtagbart sätt har granskat bolagens rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Han har inte heller gjort sannolikt att han i övrigt har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisningar var tillförlitliga och fullständiga. RN drar därför slutsatsen att granskningen i dessa avseenden har varit bristfällig. A-son har således inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

### 3 Varulager

I **guldsmedsbolaget** togs varulagret upp till 969 000 kr per balansdagen den 30 juni 2009 (motsvarande 82 procent av balansomslutningen). På ett dokument rubricerat Rutinbeskrivningar har antecknats att inventering sker till försäljningspris med avdrag för moms och marginalpålägg. Vidare har antecknats att en person, BE, hade deltagit vid inventering i bolagets butik i Södertälje (i juli 2008). A-son har i en promemoria antecknat: ”Deltagit vid inventering av butik i Södertälje [BE].” A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram på vilket påståenden kommenterats med U.a., ett lagerintyg samt en manuell sammanställning med signatur vid vissa totalbelopp. Vidare finns lagerlistor med ett fåtal hänvisningar till fakturakopior som visar inköspriser.

På en lagerlista finns en hänvisning till två fakturor daterade den 5 augusti 2009 och den 27 oktober 2009, dvs. en respektive fyra månader efter balansdagen den 30 juni 2009. Av dokumentationen kan inte utläsas om någon kontroll har skett av att dessa varor faktiskt fanns i varulagret per balansdagen den 30 juni 2009. På en annan lagerlista finns en hänvisning till fakturor daterade 6 februari 2001, 17 december 2001 samt 8 oktober 2007. Priserna (å-priserna) enligt lagerlistorna stämmer inte med priserna enligt de fakturakopior som finns i dokumentationen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son har gjort någon egen granskning av den priskontroll som han har hänvisat till i sin promemoria. Såvitt framgår av dokumentationen har ingen granskning skett av lagrets existens. På flera av lagerlistorna finns inte heller några uppgifter om antal.

A-son har förelagts att redogöra för sin yrkesmässiga relation till BE samt att uppge om BE hade anlåtats av guldsmedsbolaget för några arbetsuppgifter.

A-son har anfört följande.

Han anlät BE för att inventera guldsmedsbolagets varulager per balansdagarna den 30 juni 2008 och den 30 juni 2009. BE hade tidigare drivit en bokföringsbyrå som hade upprättat redovisningen för vissa av A-sons kunder. BE hade inte anlåtts av guldsmedsbolaget sedan han år 2006 avyttrade sin bokföringsbyrå. BE kontrollerade försäljningspriset vid sin inventering. Någon ytterligare kontroll av prissättningen skedde inte. BE besökte bolaget i juli 2009 och kontrollerade då antal och försäljningspris på inventeringslistorna.

A-sons signatur på en sammanställning med totalbelopp innebär att han kontrollerat belopp och beräkningar. Han bad att få lagerlistor och fakturor från bolaget för att se om det var möjligt att bedöma prissättningen. Då detta inte var möjligt lade han ingen större vikt vid dessa underlag. Han utgick istället från försäljningsvärdet, som uppgick till 3,1 mnkr. Efter att avdrag skett för moms med 20 procent och ”en nedskrivning med 2,5 ggr” bedömde han värdet vara realistiskt. Han har tillagt att inventering hade skett enligt samma principer även tidigare år.

A-son har tillagt att bolagets varulager bestod av många artiklar till olika priser. Han ansåg därför att det riktiga var att utgå från försäljningspriset med avdrag för pålägg och moms, för att kunna göra en realistisk bedömning av värdet. BE deltog i inventeringen och kontrollerade försäljningspriser mot inventeringslistor.

RN noterar att det i A-sons dokumentation endast finns handlingar som visar att priser på lagerlistor jämförts med inköpspriser. Det finns inget som visar om någon granskning skett av vare sig antal eller försäljningspriser.

RN gör följande bedömning.

När varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. Detta framgår av RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster.

Posten varulager var guldsmedsbolagets enda egentliga tillgång. Det ankom därför på A-son att utföra granskningar med sådan inriktning och omfattning att han hade grund för att kunna uttala sig om varulagrets omfattning och värde. Han har emellertid varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att hans granskning i detta avseende har varit tillräcklig. Han har därför inte haft grund för att godta vare sig varulagrets omfattning eller värde. Dessa brister i hans granskning har inneburit att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Lån mellan närstående bolag**

**Frisörbolaget** hade enligt A-sons anteckningar lånat 230 000 kr från ett bolag här benämnt **frisörrådet**. A-son var revisor även i detta senare bolag. Han avgav i december 2009 en revisionsberättelse för frisörrådet som inte avviker från standardutformningen. RN har tagit del av årsredovisningen och revisionsberättelsen för frisörrådet avseende räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009 och noterar att frisörrådet inte har redovisat någon omsättning och inte heller något resultat från finansiella poster.

RN har förelagt A-son att uppge varför frisörrådet lånade ut pengar till frisörbolaget, att uppge vilken nytta frisörrådet hade av denna utlåning samt att uppge vem/vilka som var ägare till frisörrådet.

A-son har anfört följande.

Frisörrådet hade lånat ut pengar till frisörbolaget i ”rent finansieringssyfte” av frisörbolagets verksamhet. Frisörrådet har inte haft någon direkt nytta av denna utlåning. Ägare till frisörrådet

är TB (ägaren till frisörbolaget) med 50 procent samt ytterligare två personer som äger 25 procent vardera.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande. Enligt 2 § första stycket 3 samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Av A-sons dokumentation framgår att det förekom långivning från frisörrådet (räkenskapsåret 2008/09) till frisörbolaget (räkenskapsåret 2008). Enligt uppgift från A-son ägdes frisörrådet till 50 procent av samma person som var ensam ägare till frisörbolaget. Dessa ägarförhållanden innebär att lånet omfattas av låneförbudsregeln i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen. A-son har uppgett att lånet lämnades i finansieringssyfte och att det långivande bolaget inte hade någon ”direkt nytta” av utlåningen. Enligt RN:s mening har han därför inte haft grund för att godta lånet som ett s.k. kommersiellt lån. Han skulle därför ha anmärkt på lånet i sin revisionsberättelse avseende frisörrådet. Genom att underlåta detta har han allvarligt åsidosatt god revisionsd.

## **5 Skatter och avgifter**

Av ett dokument avseende **livsmedelsbolaget** som avser skatter och avgifter framgår att inbetalning av skatter och avgifter hade skett för sent ”vid ett flertal tillfällen”. Av ett kontoutdrag från Skatteverket framgår att bolaget hade påförts kostnadsräntor och att Skatteverkets krav på bolaget hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten. A-son avgav en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har uppgett att han av misstag inte påtalade att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen hade betalats för sent.

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av vissa särskilt angivna bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483).

Som har framgått ovan har A-son inte påtalat att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent. Han har genom sin underlåtenhet åsidosatt god revisionsd.

## **6 Sammanfattande bedömning**

RN har vid granskningen av A-sons revisionsarbete funnit ett flertal brister. Hans granskningar av bolagens kontanthantering och kassarutiner har genomgående varit mycket bristfälliga. Han har inte heller i övrigt utfört tillräckliga kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisningar var tillförlitliga och fullständiga. Han har således inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har hans granskning av posten varulager i ett av bolagen varit så bristfällig att han även av det skälet har saknat grund för att ta ställning till frågan om fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Vid lån mellan närstående bolag har han inte anmärkt på lån som stått i strid med aktiebolagslagens

bestämmelser om låneförbud. Slutligen har han i ett bolag underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på bolagets hantering av skatter och avgifter.

RN finner att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.