

D 13/05

Inledning

Genom Stockholms tingsrätts dom den 30 april 2003 dömdes godkände revisorn A-son för medhjälp till bokföringsbrott. Domstolen ansåg att A-son, genom att av oaktsamhet avge rena revisionsberättelser, medverkat till att ett aktiebolag tagit upp felaktiga ingångsvärden för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000. Med anledning av vad som framkommit i denna dom har Revisorsnämnden (RN) öppnat förevarande disciplinärende avseende denne. Efter att tingsrättens dom överklagats har Svea hovrätt i dom den 14 maj 2004 fastställt tingsrättens domslut, dock att hovrätten utsträckt A-sons ansvar till att omfatta de tre räkenskapsåren 1997/98, 1998/99 och 1999/2000.¹ Såväl tingsrätten som hovrätten dömde A-son till villkorlig dom och sextio dagsböter.

Brottmålsdomarna avseende A-son

Av brottmålsdomarna framgår bland annat följande. I januari 2002 dömdes företrädaren för ett aktiebolag som bedrivit taxiverksamhet (nedan kallat taxibolaget) för grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott. Vad gäller bokföringsbrottet befanns denne vara skyldig till att under hela den tid han bedrivit taxiverksamhet – åren 1997–2001 – ha underlåtit att redovisa en stor del av taxibolagets intäkter och kostnader. A-son har under denna tid varit vald revisor i taxibolaget och har reviderat de tre räkenskapsåren 1997/98, 1998/99 och 1999/2000. Han har för dessa räkenskapsår avgett rena revisionsberättelser utom vad gäller räkenskapsåret 1997/98, då han anmärkt att taxibolaget vid ett flertal tillfällen inte redovisat skatter och avgifter korrekt. Vidare framgår följande. Bolaget hade tre-fyra bilar, som var anslutna till en taxiväxel (nedan kallad körcentralen), och hade cirka åtta anställda. Anslutningen till körcentralen medförde bland annat att uppgifter om körningar registrerades. Från taxibilarnas taxametrar kunde bland annat erhållas rapporter avseende gjorda körningar under en månad. Två gånger per månad erhöll taxibolaget s.k. medlemsavräkningar från körcentralen med besked dels om körningar som skett mot betalning med kontokort, kreditkörningar, dels om körningar som skett mot kontant betalning, kontantkörningar. Taxibolagets företrädare redovisade bolagets intäkter genom handskrivna sammanställningar som denne själv upprättat. A-son har uppgett att han förgäves efterfrågade taxametterapporterna och att han även försökte att få ut medlemsavräkningarna direkt från körcentralen, men fick beskedet att dessa endast lämnas ut till åkaren. I avsaknad av taxametterapporter utförde A-son rimlighetsanalyser med nyckeltal för att kontrollera redovisad omsättning. Domstolarna fann det utrett att det saknats verifikationer rörande taxibolagets intäkter och att omständigheterna därmed var sådana att A-son borde ha anmärkt i de aktuella revisionsberättelserna. Genom att likväl avge rena revisionsberättelser ansåg hovrätten att han av oaktsamhet hade gjort sig skyldig till medhjälp till bokföringsbrott för de tre aktuella räkenskapsåren.

Begränsning av RN:s prövning

¹ Det kan noteras att A-son överklagat hovrättens dom till Högsta domstolen, som ännu inte avgjort frågan om prövningstillstånd skall beviljas.

Enligt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) får en revisor, som åsidosatt sina skyldigheter som revisor, av RN meddelas en varning eller, om det är tillräckligt, en erinran. Av paragrafens femte stycke framgår dock att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick RN:s underrättelse i ärendet. I förevarande fall har A-son avgett revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1997/98 mer än fem år innan han fick underrättelse i ärendet. Mot bakgrund härav begränsar sig RN:s prövning till A-son revisionsinsatser avseende räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000.

A-sons yttranden till RN m.m.

RN har inhämtat A-sons revisionsdokumentation samt ställt närmare frågor till honom angående hans granskningsinsatser.

A-sons noteringar i revisionsdokumentationen

Av A-sons revisionsdokumentation kan bland annat följande utläsas. I sin grundakt har han noterat att branschens riskfaktor är ”hög”. Några närmare uppgifter om hur detta har påverkat granskningsinsatserna lämnas dock inte. I fråga om räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 återfinns beräkningar av bland annat redovisad omsättning per bil samt bränslekostnadens andel av omsättningen. Han har beträffande båda räkenskapsåren bedömt att den redovisade omsättningen är rimlig. Bränslekostnadens andel av omsättningen har han räkenskapsåret 1999/2000 bedömt som ”OK”. För såväl räkenskapsåret 1998/99 som 1999/2000 har A-son tillställt taxibolaget revisionspromemorior. I den promemoria som upprättats för räkenskapsåret 1998/99 påpekas att redovisningen av omsättningen inte är tillfyllest och att ”omsättningen [måste] tas ut på remsor (månads/vecko eller dagrapporter) från taxametern” för att redovisningen skall kunna godkännas av skattemyndigheten. I promemorian avseende det senare räkenskapsåret erinras om att omsättningen fortfarande inte redovisas korrekt – ”omsättningen skall redovisas på remsa uttagen från taxametern och inte på en handskrivna rapport” – samt att taxibolaget har alldeles för höga drivmedelskostnader i förhållande till omsättningen.

A-sons yttranden till RN

På RN:s fråga angående taxibolagets rutiner för redovisning av kreditkörningar respektive kontantkörningar har A-son uppgett följande. Kredit- och kontantkörningar redovisades en gång i månaden i en sammanställning som upprättades av företagaren själv. Denna ingavs till bokföringsbyrån för bokföring tillsammans med övriga verifikationer. Att bokföring sker månadsvis är mycket vanligt när det gäller fåmansföretag som anlitar en bokföringsbyrå. Beträffande granskningen av taxibolagets intäktsredovisning har A-son anfört följande. Taxi verksamheter bedöms normalt ha en högre riskfaktor, varför extra kontroller har skett i form av kontoanalyser och avstämningar. Vid revisionen avseende de två räkenskapsåren har antalet bilar i verksamheten kartlagts och kontrollerats mot Vägverkets uppgifter. Rimlighetsbedömningar har gjorts med beaktande av branschens egen utredning av vad som anses vara normal omsättning per bil. Dessa bedömningar har även inbegripit jämförelser med andra taxiföretags verksamheter. Kontrollen utökades väsentligt på grund av avsaknaden av underlag i form av taxameterrapporter. I denna kontroll ingick även ”kontroll mot omsättningen med hjälp av olika nyckeltal”. Vidare framhåller A-son att det inte var företagarens handskrivna sammanställningar som utgjorde underlag för bokföringen. De aktuella handskrivna sammanställning-

arna var just sammanställningar och mer att betrakta som minnesanteckningar för åkaren. Med undantag för uppgiften om kontantkörningar utgjorde sammanställningarna inte underlag för bokföringen, utan de övriga poster som angavs i sammanställningarna bokfördes efter faktiska underlag av traditionellt slag. Uppgifter om inkörda belopp avseende kontantkörningar fanns inte upptagna i de avräkningar från körcentralen som fanns i bokföringen.

Enligt A-son har taxibolagets företrädare på ett förslaget sätt tillgodogjort sig bolagets medel. Förslagenheten i tillvägagångssättet visar sig genom att endast belopp från kontantkörningarna har undanhållits. Kreditkörningarna har däremot redovisats ograverat. Dessutom har på ett systematiskt och konsekvent sätt utelämnats de kostnader av olika slag som är hänförliga till de undanhållna kontantkörningarna. Verksamheten har således "krympts" på ett sätt som inte gått att avslöja genom det bokföringsmaterial som fanns. Taxibolagets företrädare har kunnat undanhålla kontanter genom att i bokföringen inte ta in samtliga sidor i medlemsavräkningarna från körcentralen.

År 1999 meddelade RN A-son en varning bland annat på grund av att hans revisionsdokumentation befanns vara bristfällig.² Han har nu uppgett att han med anledning härav har vidtagit åtgärder för att bland annat förbättra rutinerna för revision och dokumentation. Under uppbyggnaden av den nya organisationen har det dock förekommit revisioner som inte har dokumenterats på ett godtagbart sätt, exempelvis revisionerna av taxibolaget de aktuella räkenskapsåren.

RN:s bedömning

Tillämplig lag

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet m.m. upphörde att gälla. De revisionsinsatser som nu skall bedömas har utförts i tiden före den 1 januari 2002. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

A-sons granskning av taxibolagets redovisade intäkter

Vid revisionen av ett bolag som bedriver taxirörelse är det av särskild vikt att beakta de revisionsrisker som sammanhänger med att bolagets tjänster i stor utsträckning utförs mot kontant betalning. I förevarande fall pekar det sätt på vilket taxibolagets företrädare olovligen tillgodogjort sig kontanta medel på behovet av en ändamålsenlig granskning av intäktsredovisningen. Det är tydligt att A-son kände till att intäkterna från kontantkörningarna kunde verifieras genom antingen taxameterrapporter eller fullständiga medlemsavräkningar från körcentralen. Det står också klart att A-son, trots att han bedömt revisionsrisken som hög och trots att han uppenbarligen varit medveten om att det underlag han hade för taxibolagets intäkter från kontantkörningarna var ofullständigt, likväl ansett sig ha grund för att tillstyrka fastställande

² Se RN:s beslut den 15 juni 1999 (dnr 1997-807).

av taxibolagets balans- och resultaträkningar för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000. A-son ställningstagande synes inte heller ha påverkats av att han förgäves försökt att få del av taxameterrapporter från företagaren och att han funnit att drivmedelskostnaderna var höga i förhållande till redovisad omsättning. RN finner att A-son vid sin revision har förbigått de speciella revisionsrisker som varit förknippade med den bedrivna verksamheten. De granskningsåtgärder A-son vidtagit för att verifiera taxibolagets redovisade intäkter har varit otillräckliga, varför det kan konstateras att han saknat tillräckligt underlag för att i revisionsberättelserna för de två aktuella räkenskapsåren tillstyrka fastställande av taxibolagets balans- och resultaträkningar. Vad A-son anfört om att verksamheten krympts på ett sätt som inte har gått att avslöja genom det bokföringsmaterial som fanns medför inte en annan bedömning.

Bokföringens överensstämmelse med bokföringslagens krav

Av 2 § i den då gällande bokföringslagen (1976:125) framgår att bokföringsskyldigheten bland annat innefattar att kronologiskt och systematiskt bokföra uppkomna affärshändelser och i samband därmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter.³ Enligt 5 § andra stycket samma lag föreskrivs att en verifikation på varaktigt sätt skall innehålla uppgifter om när den har upprättats, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avsåg, vilket belopp den gällde, vilken motpart den berörde samt, i förekommande fall, vilka handlingar som har legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingen förvaras. I paragrafens tredje stycke framgår att flera affärshändelser under vissa förutsättningar får sammanföras i en verifikation, en s.k. gemensam verifikation. En sådan verifikation får användas för inbetalningar under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket inte kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får den gemensamma verifikationen utgöras av en kontrollremsa från en kassaapparat, en kassarapport eller en annan handling som anger summan av erhållna betalningar.⁴ I 8 § finns bestämmelser om när affärshändelserna senast skall bokföras. I paragrafens första stycke anges att verifikationer som avser likartade affärshändelser får bokföras i sammandrag i en post om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i en sådan post. Av andra stycket framgår att kontanta in- och utbetalningar måste bokföras senast påföljande arbetsdag.

Av bland annat A-sons yttranden till RN framgår att taxibolagets intäkter från såväl kredit- som kontantkörningarna bokfördes endast en gång i månaden. Det kan därmed konstateras att bokföringslagens krav på bokföring senast påföljande arbetsdag inte var uppfyllt. Vidare har framkommit att företrädarens handskrivna sammanställningar utgjorde det enda underlaget för bokföringen av de intäkter som härrörde från kontantkörningarna. Eftersom sammanställningarna inte kompletterats med underlag i form av taxameterrapporter utgjorde de inte godtagbara verifikationer enligt bokföringslagen. Således har taxibolagets bokföring haft allvarliga brister avseende grundläggande krav enligt bokföringslagen. Det har därför ålegat A-son, som uppenbarligen varit medveten om de aktuella bristerna, att verka för att taxibolagets bokföring uppfyllde dessa krav. Om inte rättelse skedde skulle han ha anmärkt i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1998/99 och vid behov även i revisionsberättelsen för det följande räkenskapsåret.

³ Bokföringslagen (1976:125) har numera ersatts av bokföringslagen (1999:1078) som i huvudsak innehåller motsvarande bestämmelser. Bokföringslagen (1999:1078) trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpades, vad gäller aktiebolag, första gången för det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 1999.

⁴ Det kan påpekas att Bokföringsnämnden har utfärdat en rekommendation angående gemensamma verifikationer, BFN R 2.

A-sons revisionsdokumentation

Enligt 10–14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1), vilka gällde vid tidpunkten för dessa revisioner, skall en revisor dokumentera sina granskningsinsatser.⁵ Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Av dokumentationen skall bland annat framgå de bedömningar och den planering som har legat till grund för granskningen samt revisorns granskningsåtgärder, iakttagelser och slutsatser.

Vid genomgång av A-sons dokumentation har RN i huvudsak gjort följande iakttagelser. Det framgår inte för någotdera räkenskapsåret att A-son har gjort någon väsentlighets- eller riskbedömning utöver att han i oktober 1999 noterat att branschens riskfaktor är hög. Granskningsplan saknas. A-sons dokumentation består av sammanställningar av de i respektive årsredovisning ingående balansposterna med ett antal underliggande specifikationer. Vidare finns dokument benämnda ”arbetsprogram” vilka omfattar rubrikerna i resultat- och balansräkningarna. På dessa har utförda granskningsåtgärder markerats med kryss men det framgår inte hur granskningen har utförts och vilka överväganden som har gjorts. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation av revisionerna i taxibolaget är bristfällig.

Sammantagen bedömning och bestämning av disciplinär åtgärd

RN har funnit att de av A-son vidtagna granskningsåtgärderna har varit otillräckliga, varför han inte något av räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 har haft tillräckligt underlag för att i sina revisionsberättelser tillstyrka fastställande av balans- och resultaträkningarna. Det har också framkommit att A-son har underlåtit att verka för att taxibolagets bokföring uppfyllde grundläggande krav enligt bokföringslagen. Slutligen har RN funnit att A-sons revisionsdokumentation är bristfällig. Sammantaget har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid bestämningen av den disciplinära åtgärden beaktar RN följande. Att A-sons revisionsarbete varit otillräckligt som underlag för att tillstyrka fastställande av taxibolagets resultat- och balansräkningar är allvarligt. Att detta har varit fallet under två räkenskapsår i rad utgör därvid en försvårande omständighet. Därtill kommer att A-son den 15 juni 1999, dvs. innan han avgav revisionsberättelserna avseende räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000, meddelades en varning för bland annat bristande dokumentation. RN anser sammantaget att den disciplinära åtgärden likväl kan stanna vid en varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. 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, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Maria Östman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per

⁵ Bestämmelser rörande en revisors dokumentation återfinns idag i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2–5 §§ i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.