

LR: dom 2006-05-08, mål nr 22958-05

D 28/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag för ett aktiebolag räkenskapsåren den 1 juli 2001–30 juni 2002 och den 1 juli 2002–30 juni 2003.

Av Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Bolagets styrelse har de aktuella räkenskapsåren utgjorts av ägaren till samtliga aktier, som även var företagsledare. Verksamheten har bestått i att bedriva grossistförsäljning av främst läsk, juice och öl till mindre butiker och restauranger. Enligt årsredovisningen för respektive räkenskapsår uppgick bolagets omsättning till 32 mnkr och 35 mnkr med resultat före finansiella poster på 196 000 kr och 73 000 kr. Verksamheten har till stor del bestått av s.k. cash and carry, där kunderna själva har kommit till bolagets lokal och plockat samman sin beställning, och till viss del av leveranser från bolagets lager. Summan av dagsförsäljningen från cash and carry-verksamheten har registrerats i en försäljningsjournal, varvid även namn och belopp för de kunder som handlat på kredit har noterats. Den dagliga försäljningsjournalen har utgjort bolagets underlag för inkomstredovisning. Kunduppgifter har inte antecknats vid kontantförsäljningen, som enligt Skatteverket har utgjort ca 65 procent av omsättningen. Kontanta inbetalningar från kunder som medgetts kredit har lagts i kassan och noterats i ett separat anteckningsblock. Oberoende av betalningstidpunkt bokfördes dessa inbetalningar först per balansdagen. Det saknas underlag för när medlen har inbetalats till bolaget. Eftersläpningarna har lett till att det under de aktuella räkenskapsåren har uppstått stora negativa saldon i bokföringen av kassan medan ett stort antal betalda kundfordringar har kvarstått som oreglerade fram till balansdagen. Kassunderskottet enligt bokföringen har de aktuella räkenskapsåren under långa perioder varierat mellan en och två mnkr och som mest uppgått till 4,4 mnkr, men nollställt per respektive balansdag. A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02 endast anmärkt att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid samt att årsredovisningen inte hade avlämnats inom lagstadgad tid. För räkenskapsåret 2002/03 har A-son lämnat en ren revisionsberättelse.

A-son har anfört följande. Det har funnits brister i bolagets kassarutiner i form av felaktig hantering av viss kreditförsäljning. Att hon uppmärksammat och påtalat problemen framgår av de promemorior som hon har tillställt bolaget. Räkenskapsåret 2000/01, som var bolagets första och som föregick de i ärendet aktuella, har hon gjort muntliga påpekanden som lett till att bolaget införde ett datoriserat försäljningssystem i cash and carry-verksamheten. All sådan försäljning registrerades därefter i systemet, vilket A-son har kontrollerat vid besök hos bolaget. Hon har också stämt av att de dagliga sammandragen från journalen bokfördes. Hon har analyserat bolagets bruttovinst respektive räkenskapsår och funnit den rimlig. De kassaunderskott som Skatteverket har konstaterat är hänförliga till brister i avstämning och bokföring mellan olika likvidkonton samt att vissa transaktioner inte bokfördes förrän i samband med bokslutet. Läger man samman de olika likvidkontona blir saldot ändå korrekt. Efter att hon för räkenskapsåret 2001/02 muntligen och skriftligen i en granskningsrapport har påtalat bristerna som hon hade noterat vid sin revision har bolaget vidtagit ändringar i rutinerna så att avstämningar gjordes löpande. Bolagets redovisningskonsult bokförde emellertid ändå inte avstämningarna förrän i samband med bokslutet. Vid bolagets andra försäljningsställe (lagret)

saknades datoriserat försäljningssystem. Där förpackades större gods som levererades till kund. Vid ett flertal tillfällen har kunder därvid betalat kontant efter leverans och medlen har disponerats av styrelsen (dvs. företagsledaren, *RN:s anmärkning*). En del av dessa kontanta medel har använts för att betala leverantörer, en del har satts in på bolagets bankkonto. Redovisningskonsulten har i samband med bokslutet bokfört dessa transaktioner i en samlingsverifikation som inte har uppfyllt kraven i bokföringslagen. A-son har dock inte funnit något märkbart avvikande i intäktsredovisningen. Betydande förbättringar hade också skett under räkenskapsåret 2001/02. Efter revisionen av räkenskapsåret 2002/03 har A-son framställt en erinran enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen (1975:1385), eftersom de brister som hon påpekat i granskningsrapporten räkenskapsåret innan inte hade åtgärdats fullt ut. Även om bristerna var hänförliga till redovisningskonsulten var styrelsen ansvarig. Vid valet mellan en oren revisionsberättelse eller en erinran har hon tagit hänsyn till att bristerna inte gav några effekter på årsredovisningen. Hon har även i viss mån tagit hänsyn till effekterna av en anmärkning i revisionsberättelsen då bolaget var under kraftig expansion vid denna tid.

RN har tagit del av A-sons dokumentation och därvid särskilt noterat följande. I sin granskningsrapport för räkenskapsåret 2001/02 har A-son påpekat följande angående bolagets medelsförvaltning och bokföringsunderlag:

”Vid granskning av kassaflödet konstaterades att flertal poster är bokfört i fel period. Under räkenskapsåret har kassasaldot varit minus med stora belopp i de flesta perioder, vilket visar att bokföringen inte följt bokföringslagen, angående att kontanttransaktioner skall bokföras en eller två dagar efter affärshändelsen. [...] [V]id kontantförsäljning saknar verifikation de uppgifter som krävs för att uppfylla kraven enligt bokföringslagen. [...] Vid ‘Stora lagret’, förekommer inköp och försäljning utan registrering i kassaapparat eller kassabok. Det strider mot bokföringslagens regler.”

Vid sin granskning av bolagets kassakonto har A-son även antecknat: ”Svårt att följa flödet eftersom [redovisningskonsulten] har bokfört allt i bokslutsmånaden. Underlagen undermåliga och medelsförvaltningen har varit svag. Kvittenser saknas för flertalet underlag.”

I en handling med beteckningen ”Erinran enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen”, som har ställts till styrelsen och den verkställande direktören i samband med revisionen av räkenskapsåret 2002/03 har A-son påtalat samma brister i bolagets medelsförvaltning och redovisningen därav som räkenskapsåret innan. Vid sin granskning av bolagets kassakonto har A-son antecknat: ”[Företagsledaren] har lovat bättring ang kvittenser vid kontantbetalningar. En kassabok bör upprättas, eller bättre datasystem.” samt ”Går ej att följa kassaflödet. Kassabok saknas. [Redovisningskonsulten] har åter igen klumpat ihop allt i bokslutsmånaden utan ordentliga underlag. Flertal verifikationer saknar uppgifter som krävs av bokföringslagen.”

RN gör följande bedömning.

Styrelsen skall enligt 8 kap. 3 § andra stycket aktiebolagslagen se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 bokföringslagen (1999:1078) skall ett bokföringspliktigt företag löpande bokföra alla affärshändelser och se till att det finns verifikationer för samtliga bokföringsposter. Enligt 5 kap. 2 § första stycket samma lag skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. En verifikation skall enligt 5 kap. 7 § första stycket innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Enligt 5 kap. 6 § tredje stycket får i vissa fall

gemensam verifikation upprättas för likartade affärshändelser. Närmare anvisningar för användningen av gemensam verifikation finns i Bokföringsnämndens rekommendation R 2. De villkor som skall vara uppfyllda för användandet av gemensam verifikation är enligt rekommendationens punkt 14 att a) enskild verifikation inte kan upprättas utan svårighet, b) kundkretsen i huvudsak är anonym, c) kunderna köper för enskilt bruk och inte har behov av verifikation i sin egen bokföring, och d) affärshändelserna avser som regel mindre belopp. Av punkt 16 framgår uttryckligen att gemensam verifikation inte kan komma till användning vid kontantförsäljning i partihandel, s.k. cash and carry.

Genom att bokföra ett stort antal löpande transaktioner per balansdagen har bolaget i sin bokföring på ett allvarligt sätt avvikit från bokföringslagens krav på redovisning av kontanta medel. Förfarandet har även möjliggjort för företagsledaren att under lång tid disponera stora kontanta belopp på ett sätt som står i strid med aktiebolagslagens krav på betryggande medelsförvaltning. Bolaget har dessutom i strid med god redovisningssed använt sammandrag av dagsförsäljningen som underlag för en väsentlig del av intäktsredovisningen. Av A-sons yttranden och dokumentation framgår tydligt att hon har varit medveten om och vid ett flertal tillfällen påtalat bristerna i bolagets redovisning av kontanta transaktioner samt medelsförvaltning för klienten. Någon rättelse har inte skett från klientens sida. Räkenskapsåret 2002/03 var det tredje då A-son noterade samma brister. A-son har anfört att hon har påtalat bristerna muntligen efter sin revision av räkenskapsåret 2000/01, skriftligen i en revisionspromemoria till bolagets styrelse efter revisionen av bolagets räkenskapsår 2001/02 och efter revisionen av räkenskapsåret 2002/03 formellt framfört sin kritik genom en erinran enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen. Enligt god revisionssed åligger det en revisor att för klienten påpeka brister i bolagets redovisning och i anslutning därtill upplysa om de krav som ställs på redovisningen. Allvarligare brister skall påtalas skriftligen och ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Bristerna i bolagets redovisning och förvaltning av likvida medel som kvarstod orättade efter A-sons skriftliga påpekande räkenskapsåret 2001/02 var allvarliga och borde ha föranlett en anmärkning åtminstone i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002/03. Genom att i stället avge en erinran till styrelsen och inte anmärka i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Enligt god revisionssed borde hon dessutom ha känt till och för klienten påtalat de krav som ställs på redovisning av kontantförsäljning enligt Bokföringsnämndens rekommendation. Det har inte framgått att A-son har haft något att invända mot bolagets användande av en gemensam verifikation för kontantförsäljningen, varför hon även i denna del har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i ärendet finner RN, trots de omfattande bristerna i bolagets redovisning av likvida medel, att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

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, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.