

D 39/07

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag räkenskapsåren 2000–2002. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Med anledning av vad som framkommit vid en skatterevision inledde Ekobrottsmyndigheten en utredning mot bolagets företrädare. Bolaget har sedan år 1997 bedrivit verksamhet som spelombud i butik och sålt tobak, tidningar och godis. A-son har varit bolagets revisor sedan år 1994. Bolagets företrädare äger samtliga aktier i bolaget. Förutom en anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002 att skatt och sociala avgifter inte har betalats i tid har A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000–2002 inte avvikit från standardutformningen. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation.

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 och RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. 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 ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta fall de äldre bestämmelserna när det gäller revisionen av räkenskapsåret 2000.

2. Bolagets redovisning av kontantintäkter

2.1 Bakgrund

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande angående bolagets intäcksredovisning och kassarutiner. Bolagets redovisade intäkter av kontantförsäljning har utgjort 40-50 procent av redovisad nettoomsättning, som de aktuella räkenskapsåren har uppgått till 1,6 mnkr. Räkenskapsåret 2000 redovisade bolaget en vinst på 14 000 kr, räkenskapsåret 2001 redovisades en förlust på 130 000 kr och räkenskapsåret 2002 redovisades en vinst på 100 000 kr. I butikslokalen har funnits fyra stycken kassaapparater, varav tre har varit avsedda för speltjänster och den fjärde för övrig försäljning. Denna har inte registrerat försäljningen utan har, enligt företagsledarens uppgifter till Skatteverket i samband med skatterevisionen, använts som en ”förvaringslåda”. Bolagets företrädare har enligt Skatteverket uppgett att kontantförsäljningen har sammanställts en gång per månad och bokförts i tre grupper: tobak, godis och övrig försäljning. Månadens kontantförsäljning av tobak och godis har enligt bolagets företrädarens uppgifter till Skatteverket sedan beräknats genom att månadens inköp i varje varugrupp har ökats med ett visst procentuellt påslag. Insättningar från kassa till bank har bokförts en gång i månaden.

2.2 Bolagets kassarutiner och redovisning av kontantförsäljning

A-son har anfört följande. Vid sin granskning av bolagets kassarutiner och redovisning av kontantförsäljning har han konstaterat att behållningen från kontantförsäljningen i stort sett dagligen sattes in på bolagets bankkonto. Bolaget nedtecknade de insatta beloppen, sammanställde dem månadsvis och fördelade summorna på de olika varugrupperna. En proportionell fördelning framräknad på basis av månadens inköpskostnad för respektive varuslag gjordes sedan av intäkterna på samma varuslag för att tillse att rätt mervärdesskatt redovisades. A-son har uppgett att han håller med om att underlagen för dagskassorna inte var godtagbara, men att han är av den uppfattningen att de dagliga insättningarna jämte nedtecknandet av daglig försäljning bör kunna anses som någon form av kassarapport och kraven på gemensam verifikation var därmed i det närmaste uppfyllda. Han har ”under i stort sett varje års bokslutsarbete” fört en dialog med bolagets företrädare angående rutiner m.m. Problematiken beträffande bolagets redovisningsrutiner var väl känd för företagsledaren. I samband med revisionen av räkenskapsåret 2000 uppmanade A-son i ett brev bolaget att förstärka sina kassarutiner. Vid en genomgång med bolagets företrädare angående revisionen av räkenskapsåret 2001 framförde A-son att bolagets redovisningsrutiner behövde förstärkas. Hans avsikt var att ”det denna gång skulle ge mera eftertryck med ett samtal – då även förklaringar kunde erhållas i samband med samtalet. Genomgången berörde problematiken kring att skapa bättre rutiner för kassa/kontantförsäljning samt underlagen för intäktsredovisning.” Efter revisionen av räkenskapsåret 2002 har A-son påtalat bristerna i bolagets kassarutiner och redovisning av försäljning i en promemoria ställd till bolaget.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) skall ett företag bl.a. se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter. Av 5 kap. 6 § första stycket samma lag framgår att det skall finnas en verifikation för varje affärshändelse. Paragrafens tredje stycke innehåller bestämmelser om användningen av s.k. gemensam verifikation. Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar. Bokföringsnämnden (BFN) har i rekommendationen BFN R 2 fastställt närmare krav på gemensamma verifikationer. Angående den gemensamma verifikationens form framgår av punkten 20 att i mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna.

Enligt god revisionssed skall en revisor påtala brister i det reviderade bolagets redovisning och i anslutning till det upplysa om de krav som ställs på redovisningen. Allvarigare brister skall påpekas skriftligen eller tas upp i en formell erinran till styrelsen enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen (1975:1385).¹ Sådana brister kan ytterst leda till att revisorn måste göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

¹ Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551).

Bolagets bokföring av kontantförsäljningen har varit klart oförenlig med bokföringslagens regler och god redovisningssed. Kontantförsäljningen utgjorde samtidigt en väsentlig del av bolagets omsättning. Det har framgått att så har varit fallet under ett antal räkenskapsår och att A-son på olika sätt har påtalat detta för företagsledaren räkenskapsåren 2000–2002 och även i samband med revisionerna av tidigare räkenskapsår. Bristerna var dock så allvarliga att skriftliga påpekanden hade varit befogade första gången A-son noterade bristerna. Bristerna var dessutom enligt RN:s mening sådana att A-son även hade anledning att överväga att vidta åtgärder enligt bestämmelserna 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen (1975:1385).² Eftersom ingen rättelse vidtogs trots flera påpekanden hade A-son att, i vart fall från och med räkenskapsåret 2000, anmärka på bristerna i revisionsberättelsen. Genom att inte i revisionsberättelserna för räkenskapsåret 2000 och inte heller något av de följande räkenskapsåren 2001 eller 2002 anmärka på att bolagets bokföring av kontantförsäljning stred mot bokföringslagens krav har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

2.3 A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning

A-sons iakttagelser angående bolagets kassarutiner och redovisning av kontantförsäljning har framgått ovan. Angående sin granskning av bolagets kontantintäkter har A-son i övrigt anfört följande. Bolagets förehavanden med spelbolagen och tidningsleverantörerna reglerades genom autogiro på bolagets bankkonto. Intäkter från försäljning av spel och tidningar kom bolaget tillhanda på bankkontot i form av provision. Underlagen för spelen framställdes i spelkassorna och underlagen för tidningsförsäljningen utställdes av tidningsleverantören, varför dessa intäkter inte var svårkontrollerade. Bolagets intäkter från försäljningen av godis och tobak utgjorde enligt bolagets redovisning de aktuella räkenskapsåren mellan 30 och 40 procent av bolagets totala intäkter – således en mindre del av bolagets omsättning. Enligt A-sons erfarenhet från andra revisionsklienter och branschkunskap låg vinstmarginalen för tobaksvaror på högst tio procent. Eftersom detta stämde med bolagets redovisade siffror ansåg A-son att det inte kunde finnas något väsentligt fel i denna del. Försäljningen av godis utgjorde en mycket liten del av bolagets omsättning, varför det var mycket osannolikt att väsentliga fel skulle uppkomma i redovisningen därav. Eftersom A-son kände till bolagets kostnader för inköp av varor, marginalerna på försäljning av tobak och godis och att bolagets övriga omsättning kom bolaget tillhanda direkt på bankkonto, kunde han således bedöma att bolagets dagliga insättningar av kontantförsäljningen inte innehöll några väsentliga fel. Även om underlagen för dagskassorna inte var godtagbara hade A-son därmed underlag för sina uttalanden i revisionsberättelserna de aktuella räkenskapsåren.

RN gör följande bedömning.

Det har framgått att bolaget har saknat godtagbara underlag för kontantförsäljningen av tidningar, tobak och godis. A-son har anfört att han ändå inte ansett att intäktsredovisningen kunde vara behäftad med väsentliga fel eftersom vinstmarginalen för tobak enligt bolagets redovisning var rimlig i jämförelse med andra bolag i samma bransch och eftersom försäljningen av godis inte utgjorde en väsentlig del av bolagets omsättning. En beräkning av och jämförelse av bruttovinstprocent som en metod att styrka en uppgift om försäljningsintäkter kan ge

² Motsvarande bestämmelser finns numera i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

användbart stöd om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder.³ A-son har dock enligt sina egna uppgifter inte vidtagit några andra granskningsåtgärder. I avsaknad av kassaunderlag har A-son således inte utfört någon annan substansgranskningsåtgärd av kontantförsäljningen än schablonmässig analytisk granskning. Därigenom har han inte skaffat sig ett tillförlitligt underlag för att bedöma riskerna för felaktigt redovisade intäkter från kontantförsäljningen. Som framgår nedan i *avsnitt 3* har A-sons granskning inte heller vad avser bolagets kostnader för sålda varor varit tillräcklig för att kunna utgöra stöd för hans ställningstaganden till dessa kostnader och redovisade intäkter. RN finner att A-sons granskning räkenskapsåren 2000–2002 har varit otillräcklig för att bedöma riktigheten av bolagets intäkt-redovisning. Genom att ändå tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkningar har A-son åsidosatt god revisions sed.

3. Fakturor avseende inhyrd arbetskraft

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande. I bolaget har räkenskapsåren 2000–2002 bokförts nitton leverantörsfakturor på sammanlagt 802 625 kr inklusive mervärdesskatt, fördelade på 148 750 kr räkenskapsåret 2000, 498 250 kr räkenskapsåret 2001 och 155 625 kr räkenskapsåret 2002. Fakturorna har enligt sin lydelse avsett inhyrd arbetskraft från ett annat aktiebolag. Den som på sistnämnda bolags vägnar har upprättat fakturorna har dock i polisförhör medgett att det inte har funnits någon grund för fakturorna utan att han har erhållit en provision för att utfärda dem. Företrädaren för det av A-son reviderade bolaget har dömts för bl.a. bokföringsbrott samt grovt skattebrott och företrädaren för bolaget som hade utställt fakturorna har dömts för medhjälp därtill.

A-son har i denna del anfört följande. Fakturorna ifråga har vid en normal granskning inte kunnat särskiljas från övriga fakturor. Enligt A-sons uppfattning var bolagets företrädare en normal småföretagare med god privatekonomi. Några omständigheter som skulle ha gett skäl att utreda om falska fakturor förekom i verksamheten hade inte framkommit. A-son har dock vid sin granskning ställt frågor till bolagets företrädare angående vad fakturorna ifråga avsåg och antecknat svaren i sin dokumentation. Han har i samband med revisionen av räkenskapsåret 2001 även antecknat att bolagets totala bruttovinstprocent har gått ned med anledning av att arbetskraft hyrts in.

Vid genomgång av A-sons revisionsdokumentation för granskningen av bolagets kostnader räkenskapsåren 2000–2002 har RN noterat följande. Av en resultatrapport för räkenskapsåret 2000 framgår att kostnadsposten ”inhyrd tjänst” var ny för räkenskapsåret och att den utgjorde 14 procent av de totala bokförda kostnaderna för varor och tjänster. Omsättning och kostnader var i övrigt i stort sett oförändrade från det föregående räkenskapsåret. Samtidigt hade bruttovinsten på grund av den nya kostnaden minskat från 51 procent räkenskapsåret 1999 till 48 procent räkenskapsåret 2000. I dokumentationen finns en kopia av en av fakturorna med en anteckning att den avser ”uthyrd personal via AB [...] synes ok”. Av en resultatrapport för räkenskapsåret 2001 framgår att kostnadsposten ”inhyrd tjänst” detta räkenskapsår har redovisats till 399 000 kr. Bruttovinsten har på grund av denna kostnad sjunkit till 35 procent, vilket A-son har noterat utan ytterligare kommentar. Av dokumentationen framgår att A-son vid granskningen av båda räkenskapsåren 2000 och 2001 har ställt frågor angående kostnadsposten och fått till

³ Jfr. punkten 69 RevU 1005 Särskilda överväganden vid revisionen av små företag. Uttalandet trädde i kraft först för räkenskapsåret 2004 men får anses spegla god revisions sed även för tiden dessförinnan. I avsnittet 2.3.4.1 Analytisk granskning, FAR:s Samlingsvolym 2001 sägs sålunda bl.a. att ”analytisk granskning [*kan*] användas som en substansgranskningsmetod för att granska årsredovisningen. Den analytiska granskningen blir då ett *komplement till och kan reducera detaljgranskningen av individuella transaktioner och saldon.*” (RN:s kursivering)

svar att den avser en bekant som har fakturerat arbete via bolag. Hans slutsats har enligt anteckningar respektive räkenskapsår varit att förklaringen har varit rimlig. Vad avser räkenskapsåret 2002 har posten upptagits till 125 000 kr. A-son har räkenskapsåret 2002 i en revisionspromemoria riktad till bolaget noterat att om bolaget fortsättningsvis nyttjar tjänsten bör den eventuellt göras om till lön till anställd. Angående granskningen av övriga bokförda kostnader för sålda varor noterar RN att det inte för något av räkenskapsåren 2000–2002 framgår att A-son har vidtagit några som helst granskningsåtgärder.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation framgår att han vid var och en av revisionerna av räkenskapsåren 2000–2002 har noterat kostnadsposten inhyrd personal. Räkenskapsåret 2000 var kostnadsposten ny för bolaget och uppgick till ett jämfört med övriga kostnader väsentligt belopp. Dessa omständigheter borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte, med undantag för en kopia av en faktura, tagit del av något underlag beträffande posten utan han har begränsat sina insatser till att diskutera kostnaden med företagsledaren. Enligt vad som framgått har han låtit sig nöja med dennes svar att det rörde sig om en bekant med eget bolag. Uppgiften är enligt RN:s mening otillräcklig för revisionsmässig bedömning av om kostnadsposten grundades på en reell motprestation och om den var till nytta för rörelsen. Företagsledarens muntliga uppgifter kan i detta fall inte heller anses utgöra tillräckligt revisionsbevis utan borde endast ha utgjort komplement till andra underlag.⁴ Att A-son inte heller vid revisionen av räkenskapsåret 2001, när kostnadsposten utgjorde nära 50 procent av bolagets samlade kostnader för varor och tjänster, vidtog några granskningsåtgärder är än mer anmärkningsvärt. Inte heller vid revisionen av räkenskapsåret 2002 har han inhämtat några underlag för posten. Genom att vid revisionen av räkenskapsåren 2000–2002 i allt väsentligt förlita sig på företagsledarens muntliga uppgifter beträffande inhyrda tjänster har A-son åsidosatt god revisionssed.

4. A-sons revisionsdokumentation

Av 10–14 §§ i 1997 års föreskrifter (RNFS 1997:1) framgick att en revisor var skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationsskyldigheten framgår numera av 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Av dessa framgår i huvudsak följande. En godkänd eller auktoriserad revisor skall 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 skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall 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.

A-sons dokumentation bekräftar i och för sig hans uppgifter om att han har utfört analytisk granskning bestående av jämförelser mot tidigare räkenskapsår. Revisionsdokumentationen avseende enskilda poster består till stor del av checklistor med beskrivningar av olika granskningsåtgärder samt utrymme för iakttagelser, kommentarer och slutsatser. Vid en

⁴ Jfr. punkten 2.3.2 Information från företagsledningen, Revisionsprocessen i FAR:s Samlingsvolym 2001.

genomgång av dokumentationen kan konstateras att anmärkningsvärt få granskningsåtgärder har markerats som utförda. Ibland har antecknats att posten har bedömts som rimlig efter jämförelse med föregående år. I den mån en granskningsåtgärd har markerats framgår i de flesta fall varken hur granskningen av enskilda poster har genomförts eller granskningens omfattning. A-sons dokumentation uppfyller därmed inte uppställda krav. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5. Sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons revisionsinsats för räkenskapsåren 2000–2002 har haft stora brister. Han har underlåtit att i revisionsberättelserna för nämnda räkenskapsår anmärka på att bolagets redovisning av kontantförsäljning inte uppfyllde bokföringslagens krav. Hans granskning av redovisningen av kontantförsäljning har inte varit tillräcklig för att ge honom grund att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkningar för räkenskapsåren 2000–2002. Han har även vid revisionen av dessa räkenskapsår i alltför hög grad förlitat sig på bolagets företrädares muntliga uppgifter angående en väsentlig kostnadspost. Dessutom uppfyller A-sons dokumentation inte de krav som ställs. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt, varför han skall meddelas en varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.