

## D 43/07

Revisorsnämnden har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag under räkenskapsåren 2003 och 2004. Bolaget har bedrivit restaurangverksamhet (pizzeria).

Av underrättelsen framgår bl.a. följande.

Skatteverket har vid skatterevision i bolaget funnit allvarliga brister i redovisningen. Bolagets kontanta affärshändelser har inte bokförts senast påföljande arbetsdag utan en gång i månaden. Några dagliga kassarapporter har inte upprättats, utan underlaget för intäktsredovisningen har utgjorts av en månatlig kassarapport. Där framgår klumpbelopp för hela månaden uppdelat på konton för kuponger, kort, övriga krediter och kassa, samt försäljning. Som underlag för kassarapporten har det tagits ut ett tömningskvitto från kassaregistret (z-kvitto) en gång per månad. Dagligt avläsningskvitto (x-kvitto) har inte tagits ut och Skatteverket har inte kunnat återfinna några bevarade kontrollremсор för något av räkenskapsåren 2003 och 2004<sup>1</sup>. För två månader, mars 2003 och maj 2004, saknas z-kvitto helt. Kassakontot har varit negativt vid flera tillfällen under de båda aktuella räkenskapsåren. Vid kontroll av kassarapporterna har det framkommit att all försäljning enligt z-kvittona hade registrerats som försäljning där det utgått 25 procent mervärdesskatt, dvs. skattesatsen vid servering. I kassarapporterna har dock försäljningen delats upp på försäljning vid avhämtning, där mervärdesskattesatsen är 12 procent och försäljning vid servering. Underlag för denna uppdelning saknas dock. För de sista två månaderna 2004 har bolaget använt en annan typ av kassarapport, där även försäljningskontona och konton för mervärdesskatt framgår. De belopp som har redovisats avseende kortförsäljning och fakturering stämmer inte överens med de belopp som slagits in som kortförsäljning och fakturering enligt z-kvittona. De bokförda kortförsäljningarna och de belopp som enligt uppgifter från Babs erhållits för kortförsäljning överensstämmer inte ens på årsbasis.

A-son har den 10 juni 2004 avgett en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004 synes hon ha utgått från det exempel på uttalande med reservation som ges i FAR:s uttalande RevU 1005 punkt 92 om särskilda överväganden vid revisionen av små företag, och har anmärkt följande.

*Företagets försäljning avser i huvudsak kontantförsäljning. Det har varit svårt att få betryggande säkerhet för att all kontantförsäljning är korrekt redovisad. Jag kan inte uttala mig om behovet av eventuella justeringar som skulle kunna bli nödvändiga. Bortsett från eventuella effekter av sådana justeringar, är årsredovisningen upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.*

Revisionsberättelsen, som avgetts den 15 juni 2005, följer i övrigt standardformuleringen.

---

<sup>1</sup> Bolaget hade pga. sin verksamhet rätt att upprätta gemensam verifikation, men kraven på en sådan enligt 5 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078) och Bokföringsnämndens rekommendation BFN R2 om gemensam verifikation, vad gäller dagligt upprättande och erforderliga underlag i form av kontrollremсор och tömningskvitto uppfylldes alltså inte.

A-son har anfört följande.

Bolaget har haft en redovisad omsättning om ca. 1,5 mnkr och 1-2 personer anställda. I jämförelse med tidigare år som hon reviderat bolaget har dessa båda förhållanden varit i stort sett lika.

Granskningen har skett utifrån en bedömning av väsentlighet och risk. Intäkterna har granskats med utgångspunkt från bruttovinster och analys av omsättning i förhållande till pris per portion och rimlighetsbedömning av ett överslag av försäljningen per dag. Jämförelse med tidigare år har också skett. Granskningen av bolagets likvida medel år 2003 var begränsad. År 2004 var granskningen mer fokuserad på rutiner för kontantförsäljning och hantering av kassaredovisning. A-son har det året i en PM till styrelsen påtalat ett antal iakttagelser. Företagsledaren återkom inte med några svar på hennes synpunkter och frågor. Därför gjorde hon anmärkningen i revisionsberättelsen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren. I hennes PM till styrelsen, daterad den 2 maj 2005, avseende granskningen år 2004 har hon inledningsvis hänvisat till att det under det senaste året riktats ökad uppmärksamhet mot restaurangers rutiner för kontantförsäljning och kassahantering och att detta även inneburit att revisorer ålagts att i större omfattning granska dessa områden. A-son har vidare i sin PM upplyst om kravet på att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande dag och om vilka krav som ställs på verifikationer. Hon påtalar därefter att både kontrollremsor och tömningskvittot (z-kvittot) utgör räkenskapsmaterial som skall arkiveras under 10 år, att den systemdokumentation och behandlingshistorik över kassaregistret som skall finnas saknas och att de verifikationer för kassaredovisningen som finns består av kassarapporter som tagits fram månadsvis. Hon har därutöver noterat att underlaget för respektive kassarapport består av tömningskvittot från kassaapparaten. Detta kvitto upptar mervärdesskatt om 25 procent. Större delen av försäljningen avser dock avhämtning där det utgår 12 procent mervärdesskatt. Det framgår inte hur uppdelningen har gjorts mellan försäljning med olika mervärdesskattepåslag. A-son har även påtalat att kassasaldot om 70 000 kr per balansdagen den 31 december 2004 inte förefaller rimligt.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller räkenskapsåret 2003 framstår den översiktliga analytiska granskning av bolagets intäktsredovisning och kontanthantering som A-son har beskrivit som klart otillräcklig med tanke på att det gäller ett restaurangföretag där huvuddelen av försäljningen har skett mot kontant betalning. A-son synes inte vid denna granskning ha fångat upp ens några av de allvarliga brister i bolagets bokföring som Skatteverket funnit vid skatterevisionen och som hon själv i stor utsträckning uppmärksammat vid sin revision av nästföljande räkenskapsår. Den omständigheten att hon reviderat bolaget under ett antal tidigare räkenskapsår har inte befriat henne från skyldigheten att försäkra sig om att bolaget fortfarande hade och tillämpade ändamålsenliga rutiner för intäktsredovisningen och kontanthantering.

Räkenskapsåret 2004 har A-son uppgett att hon fördjupat sin granskning på grund av att fokuseringen på restaurangers kontantförsäljning och kassahantering hade ökat. RN noterar härutöver att det av A-sons dokumentation framgår att hon vid avlämnandet av sin revisions-PM till styrelsen och av revisionsberättelsen var medveten om att bolaget skulle bli granskat av Skatteverket. Av nämnda PM framgår att A-son år 2004 har uppmärksammat många av de brister som Skatteverket påtalat såsom t.ex. att bolaget hade åsidosatt grundläggande bestäm-

meler i bokföringslagen genom att inte bokföra kontanttransaktioner senast påföljande arbetsdag och genom att inte bevara verifikationer, se 5 kap. 2 § och 7 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078). Att i denna situation uttala sig med reservation på det sätt A-son gjort ger en missvisande bild av vilka brister som fanns i bolagets redovisning. RN finner att A-son i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004 skulle ha anmärkt på att bokföringen i flera avseenden inte gjordes i överensstämmelse med bokföringslagens krav.

Mot bakgrund av att A-son i sitt uttalande med reservation uppgett att företagets försäljning i huvudsak har avsett kontantförsäljning och att hon inte kan uttala sig om behovet av eventuella justeringar som skulle kunna bli nödvändiga kan hon inte heller anses ha haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

Genom sin bristfälliga granskning räkenskapsåret 2003 och sin otillräckliga rapportering i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som läggs henne till last vid en samlad bedömning framstår som allvarligt skall den disciplinära åtgärden bestämmas till en varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN godkände revisorn 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, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.