

D 13

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en underrättelse från Skatteverket och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010. Skatteverket har i underrättelsen ifrågasatt om A-son har gjort en tillräcklig granskning av bolagets löpande bokföring. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret.

Av bolagets årsredovisning framgår att bolaget bedrev restaurangverksamhet och att dess nettoomsättning under räkenskapsåret uppgick till 1 176 tkr. Av en sammanställning över bolagets ekonomiska utveckling framgår vidare att bolagets resultat efter finansiella poster under de senaste fem räkenskapsåren hade varit negativt. Det egna kapitalet redovisades per balansdagen den 30 juni 2010 med 13 tkr. Bolagets tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper anges överensstämma med årsredovisningslagen (1995:1554).

Enligt Skatteverkets uppgifter skedde betalningarna i verksamheten huvudsakligen med kontanter och betalkort. Skatteverket har uppmärksammat att bolaget inte hade tagit ut och sparat kassakontrollremсор alternativt elektronisk journal för det aktuella räkenskapsåret. Kassaregistret var dessutom inställt på ett sådant sätt att de dagliga kassarapporter som bolaget hade som underlag för sin bokföring inte innehöll uppgifter om bland annat grand totaler, returер, korrigeringar av felslag och lådöppningar.¹ Bolaget hade inte heller upprättat och sparat systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregistret.

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 är daterad den 30 december 2010. A-son avgav sin revisionsberättelse den 29 januari 2011. Revisionsberättelsen innehåller en upplysning om att årsredovisningen är för sent upprättad, att det av bolagets balansräkning framgår att mer än halva aktiekapitalet är förbrukat och att bolaget påminns om likvidationsreglerna i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Därutöver innehåller revisionsberättelsen inte några anmärkningar.

2 Granskning av bolagets redovisning

I A-sons revisionsplan anges som en av riskerna med bolagets verksamhet att det rör sig om en restaurangverksamhet med kontanthantering. I revisionsplanen anges också att granskningen ska ske genom en substansgranskning i samband med bokslutet och en bruttovinstuppföljning. När det gäller uppföljning av bolagets kassaredovisning anges att det ska göras stickprovskontroller av att Z1-

¹ Jfr Skatteverkets föreskrifter om krav på kassaregister SKVFS 2009:1.

utslag bokförs varje dag. Omsättningen ska granskas genom en stickprovsviss kontroll av Z2-totaler (månadsutslag).

I A-sons anteckningar från revisionen anges bland annat att grand totaler inte framgår av bolagets kassarapporter och att omsättningsuppföljning har skett genom jämförelse av ”månadens Z2-utslag och belopp enligt huvudbok”. Vidare anges att Z-nummerkontroll har skett för uppföljning av rimligheten i antalet dagsutslag. Dokumentationen innehåller en sammanställning av de kontroller som A-son har gjort av Z-nummer och omsättning. I dokumentationen noteras också att bolagets bruttovinst har sjunkit från 66,7 procent för räkenskapsåret 2008/09 till 66,5 procent för räkenskapsåret 2009/10. Av ett utdrag ur huvudboken avseende kassakontot kan utläsas att bolagets kontanta försäljning uppgick till 258 tkr under räkenskapsåret 2009/10.

A-son har anfört följande.

Hon valde att granska bolagets s.k. Z1- och Z2-rapporter (dagliga kassautslag respektive månadsvisa kassautslag), eftersom dagsrapporterna saknade uppgifter om grand totaler. Hon gjorde då en stickprovsgranskning som omfattade samtliga bolagets dagsrapporter för februari månad, för att kontrollera att alla fanns med. Denna kontroll visade att dagsrapporterna var i löpande följd under månaden och att inget nummer saknades. Av den anledningen bedömde hon att hon inte behövde kontrollera de dagliga kassarapporterna för fler månader.

Hon jämförde också de månadsvisa kassarapporterna för tio månader med bolagets bokförda omsättning under samma period. De differenser som fanns har hon hittat förklaringar till. Hon kontrollerade också att bolaget redovisade rätt antal dagar varje månad, och fick förklaringar till varför verksamheten hade hållit stängt vissa dagar. Granskningen av de månadsvisa rapporterna visade inte på några avvikelser.

Därutöver gjorde hon en bruttovinstkontroll med en flerårsjämförelse som visade att bolagets omsättning hade ökat jämfört med tidigare år och att bruttovinsten var nästan densamma. Hon gjorde även kontroller av bolagets bruttovinst uppdelad i varugrupper för mat, öl och vin. Inte heller denna granskning visade något avvikande. Hon genomförde även en jämförelse av intäkter och varuinköpskostnader mellan åren, periodiseringskontroller samt granskning av kassakontot och dagskassarapporter. Hennes granskning visade också att det inte förekom kassaunderskott och att kontantkassan aldrig innehöll orimliga belopp. Vidare följde bolagets redovisningskonsult noggrant kassan under löpande år och företaget fyllde dagligen i dagskassarapporter.

Ingen av de kontroller som hon genomförde gav någon indikation på att bokföringen skulle vara felaktig avseende omsättningen. Hon valde därför att inte utöka sin granskning i den delen och hon ansåg sig kunna acceptera posten nettoomsättning i bolagets årsredovisning.

När det gäller avsaknaden av kassakontrollremсор hade hon tidigare kontrollerat med ägarna till företaget att de sparade kontrollremсорna. Hon kontrollerade dock

inte detta under revisionen av det aktuella räkenskapsåret. Det hade inte skett några förändringar i ägarkretsen och hon hade sedan tidigare uppfattningen att ägarna var seriösa och försökte göra allt så rätt som möjligt. Hon hade mot den bakgrunden inte anledning att tro att de skulle ha ändrat sina rutiner. Hon har inte granskat eller tagit del av behandlingshistorik eller systemdokumentation avseende bolagets kassaregister under det aktuella räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 11 § bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget ska också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik). Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2004:1 *Systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister* ska det i företag som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen och som använder kassaregister i sin verksamhet finnas en beskrivning över hur kassaregistret fungerar. Beskrivningen utgör räkenskapsinformation och ska därför bevaras enligt bokföringslagens regler om bevarande av räkenskapsinformation.

Av 5 kap. 6 § bokföringslagen framgår att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Flera likartade affärshändelser får enligt samma bestämmelse 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. I mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, ska den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremsor samt tömningskvitton från kassaapparaterna enligt punkten 20 i Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 2 *Gemensam verifikation*.

Bolagets verksamhet innefattade kontanthantering, vilket kan medföra en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kassaredovisning och intäktsredovisningen i övrigt. Den omständigheten att A-son hade reviderat bolaget under ett antal tidigare räkenskapsår befriade henne inte från skyldigheten att försäkra sig om att bolaget fortfarande hade och tillämpade ändamålsenliga rutiner i detta avseende.

Under det aktuella räkenskapsåret hade bolaget inte bevarat kassakontrollremsor eller utskrift av elektronisk journal och inte heller systemdokumentation och behandlingshistorik. Vidare var informationen på kassarapporterna ofullständig då de saknade uppgift om bland annat grand totaler. Mot bakgrund av dessa brister var det inte möjligt att säkerställa fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. De kontroller av bolagets kassarapporter som A-son har beskrivit var inriktade på att granska att samtliga rapporter hade bokförts på ett korrekt sätt. En sådan granskning ger enligt RN:s mening inte revisionsbevis för att all kontant försäljning med rimlig grad av säkerhet hade redovisats i rapporterna. Inte heller den analytiska granskningen av bolagets bruttovinst som hon genomförde var

tillräcklig för att hon skulle kunna bedöma fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

A-son har alltså inte påtalat det förhållandet att bolaget inte uppfyllde bokföringslagens och Bokföringsnämndens krav vad gäller beskrivningar av bokförings-systemet samt verifikation. Hon har därigenom åsidosatt god revisionsred. Hon har inte heller gjort en godtagbar granskning av bolagets kassaredovisning och intäktsredovisning. Hon har därför inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret. Genom att ändå göra detta har hon även i detta hänseende åsidosatt god revisionsred.

3 Kontrollbalansräkning och fortsatt drift

A-sons dokumentation innehåller dels ett utkast till kontrollbalansräkning för bolaget som det framgår att hon har granskat, dels en kontrollbalansräkning i original som är underskriven av bolagets styrelse. Av dokumentationen framgår inte om hon har avgett yttrande över kontrollbalansräkningen.

I ett e-postmeddelande till A-son från bolagets redovisningskonsult, daterat den 2 januari 2011, anges att bolagets resultat för det innevarande räkenskapsårets fyra första månader, dvs. resultatet per den 31 oktober 2010, uppgår till ca 15 tkr.

RN har ställt frågor till A-son rörande de närmare omständigheterna kring bolagets upprättande av kontrollbalansräkning och hennes granskning av den samt om hennes bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift.

A-son har uppgett i huvudsak följande:

I samband med att bolaget upprättade årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 uppdagades det att mer än hälften av det registrerade egna kapitalet var förbrukat. Bolagets redovisningskonsult upprättade då ett utkast till kontrollbalansräkning. Hon granskade kontrollbalansräkningen och noterade då att vissa justeringar borde göras, vilket hon framförde till redovisningskonsulten.

När redovisningskonsulten skickade den nya versionen av kontrollbalansräkningen till henne, kontrollerade revisorsassistenten att konsulten hade åtgärdat den utifrån hennes påpekanden. Assistenten meddelade redovisningskonsulten att kontrollbalansräkningen nu var korrekt. På grund av ett missförstånd mellan henne och revisorsassistenten kom hon dock aldrig att avge något yttrande över kontrollbalansräkningen och handlingarna skickades inte heller tillbaka till bolaget. I stället sattes kontrollbalansräkningen in i hennes revisionsakt. Redovisningskonsulten kände emellertid till innehållet i den godkända kontrollbalansräkningen och bolagets företrädare skulle ha hört av sig till henne om de hade behövt få del av kontrollbalansräkningen i original.

Vad avser fortsatt drift hade hon kontakt med bolagets redovisningskonsult rörande verksamheten efter räkenskapsårets utgång och tog även del av dennes kommentarer till en resultatrapport per den 31 oktober 2010. Av

revisionsberättelsen framgår det tydligt att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat. Detta i sig bör ”väl” informera utomstående om risken för fortsatt drift.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen framgår att ett bolag ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade kapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen enligt 25 kap. 15 § samma lag snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget skall gå i likvidation (första kontrollstämma). Kontrollbalansräkningen och ett yttrande av revisorn över denna ska läggas fram på stämman.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.² Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.³

I samband med att A-son genomförde sin revision upprättade bolagets redovisningskonsult en kontrollbalansräkning och skickade den till henne för granskning. Efter att ha granskat kontrollbalansräkningen gjorde hon vissa påpekanden och det upprättades därför en justerad kontrollbalansräkning som skickades till henne. A-son skulle i det läget ha granskat den justerade kontrollbalansräkningen och avgett ett yttrande över denna och därefter ha skickat kontrollbalansräkningen i original tillbaka till bolaget tillsammans med yttrandet. Genom att den nya kontrollbalansräkningen inte blev föremål för granskning utan i stället sattes in i revisionsakten har hon åsidosatt god revisorssed. Att kontakterna med bolaget i den delen hanterades av hennes revisorsassistent förändrar inte den bedömningen, eftersom det var hon själv som – i egenskap av vald revisor – ansvarade för uppdraget.

² RN hänvisar till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det här aktuella räkenskapsåret. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i International Standard on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

³ RS 570 punkt 32-35.

I årsredovisningen för bolaget anges att den är upprättad enligt årsredovisningslagen. Bolaget hade redovisat förluster under flera räkenskapsår. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades. Hon skulle för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. I enlighet med RS 570 p. 32–35 ankom det på henne att beröra frågan om fortsatt drift i sin revisionsberättelse, antingen genom att påtala eventuell osäkerhet i frågan eller genom att uttala en reservation eller en avvikande mening. Genom att över huvud taget inte lämna upplysning om osäkerheten angående fortsatt drift i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009/10 har hon åsidosatt god revisions sed. Vad hon anfört om att det av revisionsberättelsen tydligt framgår att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat föranleder ingen annan bedömning.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN konstaterar att A-son vid sin revision av räkenskapsåret 2009/10 har underlåtit att påtala att bolagets redovisning inte följde bokföringslagens bestämmelser. Hon har vidare gjort en bristfällig granskning av bolagets kassaredovisning och intäktsredovisning, vilket har medfört att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hon har underlåtit att yttra sig över den kontrollbalansräkning som bolaget hade upprättat. Hon har även underlåtit att uttala sig om fortsatt drift. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs henne till last är allvarligt finner RN att hon 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, experten Elin Eriksson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.