

D 23/99

Skattemyndigheten i X län har i yttrande över A-sons ansökan om fortsatt godkännande som revisor uppmärksammat Revisorsnämnden (RN) på vad som framkommit vid skatterevision i ett av A-sons klientbolag räkenskapsåren 1992/93 och 1993/94. Med anledning härav har RN öppnat förevarande disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Bolaget, ett aktiebolag som driver restaurangverksamhet, har under de aktuella räkenskapsåren använt fyra olika kassaregister i sin verksamhet. Verifikationsunderlag i form av kassakontrollremсор saknas helt för två av dessa register och till viss del för de övriga registren. Underlag i form av kontrollremсор eller biljettstammar saknas även för de entréintäkter bolaget erhållit under räkenskapsåret 1993/94. Av de kontrollremсор som påträffats kan bl.a. utläsas att försäljningen under dagen vid flera tillfällen registrerats vid en och samma tidpunkt i stället för fortlöpande. Det har även förekommit att kassarapporter upprättats utan tömningskvitton. I några fall har beloppsmässiga differenser noterats mellan upprättade kassarapporter och underliggande verifikat. Kassaunderskott har förekommit under båda räkenskapsåren, som mest med 103 970 kr. I samband med bokslutet räkenskapsåret 1992/93 har en mängd justeringar gjorts på kassakontot med bl.a. försäljningskontot som motkonto. Underlag för dessa omföringar finns endast i form av bokföringsorder. Omföringarna har inneburit att kassakontot ökat med totalt 38 174 kr och att försäljningen exklusive mervärdesskatt har ökat med 31 550 kr. För räkenskapsåret därefter har kassakontot justerats med bl.a. lager- och inventarietkontot som motkonto. Omföringarna har bl.a. inneburit att bolaget i bokslutet bokfört en lagerökning med totalt ca 88 000 kr utan annat underlag för anskaffningen än en bokföringsorder. Bristerna i bolagets redovisning har varit så omfattande att skattemyndigheten skönmässigt har uppskattat bolagets inkomster. Vid skatterevisionen har även framkommit att bolaget i sin mervärdesskattedeklaration för redovisningsperioden juli–augusti 1993 (under räkenskapsåret 1993/94) redovisat utgående mervärdesskatt med ett ca 28 000 kr för lågt belopp.

A-son har yttrat sig i ärendet och anført bl.a. följande. En extern redovisningsbyrå skötte bolagets löpande redovisning och upprättade årsbokslut. De kassarapporter som låg till grund för redovisningen hade dock upprättats av företagsledaren. Vid respektive revisionstillfälle hade A-son genomgångar med redovisningsbyrå som även skötte kontroll och avstämningar av kassa- och bankkontona under löpande räkenskapsår. Avstämningar gjordes även i samband med bokslutsgranskningen. Varken vid den löpande kontrollen under året eller vid hans kontroll i samband med slutrevisionerna uppmärksammades några differenser på balanskontona kassa och bank. Vad gäller försäljningsintäkterna så bokfördes dagsförsäljningen i sin helhet på ett försäljningskonto. Vid varje månads slut fördelades dessa intäkter på respektive intäktskonto (mat, vin, starköl etc.). Vid slutrevisionen påpekade han för företagsledaren att kontrollen av att de olika intäkterna fördelades till rätt konton i kassaregistret måste förbättras. Varulagret inventerades av företagsledaren. För att förvissa sig om att inte några större brister fanns i bolagets lagerredovisning gjorde A-son ett antal stickprovskontroller. De brister som han därvid noterade var inte av sådant slag att han bedömde det som nödvändigt att fördjupa eller utöka lagergranskningen. Vid revisionen kontrollerade han bolagets mervärdesskattedekclarationer mot bokföringen. En rättelsedeklaration upprättades per bokslutsdagen den 30 juni 1993. Eftersom bolaget försummade att inge rättelsen (hänförlig till räkenskapsåret 1992/93) till skattemyndigheten under räkenskapsåret 1993/94 anmärkte han på detta i sin revisionsberättelse för sistnämnda räkenskapsår.

RN, som tagit del av A-sons granskningsdokumentation, gör följande bedömning.

I 22 § bokföringslagen (1976:125) föreskrivs bl.a. att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Enligt 5 § samma lag skall bokföringen för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). För inbetalningar vid kontantförsäljning under en dag får i vissa fall gemensam verifikation användas. Bokföringsnämnden har i en rekommendation den 1 juli 1988 (BFN R2) uttalat att i mindre företag som använder en eller ett fåtal kassaapparater skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jänte tömningskvitton från kassaapparaten.

Av utredningen i ärendet framgår att bolaget endast bevarat delar av sitt räkenskapsmaterial i form av kassakontrollremсор och tömningskvitton. A-son borde när han fick bolagets räkenskapsmaterial för revision ha efterfrågat kontrollremсорna och tömningskvittona och, om det då framkommit att dessa inte bevarats, informerat klienten om dennes lagstadgade skyldighet att bevara detta material. Såväl av skattemyndighetens utredning som av A-sons granskningsdokumentation kan utläsas att kassaunderskott förelegat under löpande räkenskapsår och att ett mycket stort antal omföringar skett både under räkenskapsåren och i samband med boksluten. A-son har således haft all anledning att närmare undersöka vad som orsakat kassaunderskotten och det stora antalet omföringar. Vidare framgår det av A-sons dokumentation att han respektive räkenskapsår har bedömt risknivån som hög avseende bolagets försäljning. Av dokumentationen går emellertid inte att utläsa om A-son över huvud taget vidtagit några granskningsåtgärder med anledning av det ovan anförda eller, för det fall han utfört några sådana åtgärder, vilka slutsatser han dragit av sin granskning. A-son har i sina yttranden till RN inte ens gjort gällande att han företagit någon närmare utredning i ifrågavarande avseenden. Det får därmed anses utrett att A-sons granskningsåtgärder har varit otillräckliga. Härigenom har han brutit mot god revisionssed.

Av utredningen framgår att A-son i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1993/94 anmärkt på brister i bolagets mervärdesskatteredovisning hänförliga till föregående räkenskapsår. Med hänsyn till den vetskap A-son således haft om bolagets bristande mervärdesskatteredovisning borde han ha ägnat särskild uppmärksamhet åt denna vid sin revision av räkenskapsåret 1993/94. Om han, som han uppgivit, kontrollerat bolagets deklarationer mot bokföringen borde han härvid ha uppmärksammat att bolaget under ifrågavarande räkenskapsår redovisat utgående mervärdesskatt med ett ca 28 000 kr för lågt belopp. Då han inte uppmärksammat detta kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-son brustit i sin granskning även i detta avseende.

En revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag på ett sådant sätt att revisionsarbetet kan bedömas i efterhand. Detta framgår av de bestämmelser som gällde vid den tidpunkt när A-son utförde de revisioner som RN granskat, 44–52 §§ Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:6). De numera gällande föreskrifterna, RNFS 1997:1, överensstämmer i det här avseendet i huvudsak med de äldre bestämmelserna. Den granskningsdokumentation RN tagit del av har i stor utsträckning varit bristfällig. A-son har således även i fråga om dokumentationen av granskningsuppdraget åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis har både A-sons granskningsinsatser och hans dokumentation av dessa varit bristfälliga. Han får anses ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor i så hög grad att varning bör meddelas.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Lena Abjörner, Stig von Bahr, Claes Norberg, Jan-Erik Moreau, Ingrid Ullberg och Gunnar

Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsjuristen Per Eskilsson och avdelningsdirektören Åsa Arffman, föredragande.