

D 41/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i W-stad angående godkände revisorn A-son. Underrättelsen rör bl.a. dennes uppdrag som vald revisor för räkenskapsåret 1997/98 i ett aktiebolag.

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Bolagets verksamhet bestod av omfattande kontantförsäljning till konsument. Bolagets ägare och företrädare var även verksam i driften av bolaget. Omsättningen uppgick enligt årsredovisningen till 35 mnkr. I verksamheten användes fyra kassaapparater utan kontrollremсор. Som underlag för varje dags försäljning har ett tömningskvitto bevarats från en kassaapparat, där även de övriga kassaapparaternas dagssaldon slagits in. Till detta har fogats en kassarapport. Enligt skattemyndigheten fanns det oredovisade intäkter under räkenskapsåret, men avsaknaden av kontrollremсор och tömningskvitton från samtliga kassaapparater har gjort det omöjligt för skattemyndigheten att kontrollera intäkterna. A-sons revisionsberättelse var ren med undantag av en anmärkning att "[s]katter och avgifter har vid enstaka tillfällen ej betalats i rätt tid."

A-son har yttrat sig över skattemyndighetens underrättelse och anfört följande angående sin granskning av bolagets kassarutiner och försäljning. A-son har uppgett att den granskning som genomfördes av kassarutinerna endast var en översiktlig rimlighetskontroll. Han har inte heller vid tidigare revisioner genomfört någon fördjupad granskning av kassarutinerna. Vid sin granskning av räkenskapsåret 1997/98 har han konstaterat att bolaget hade upprättat kassarapporter i sedvanlig ordning. Kassarapporterna innehöll tömningskvitto från kassaapparaterna, insättningskvitto från banken samt avräkningsnota avseende betalning i norsk valuta. A-son har uppgett att han har kontrollerat förekomsten av kassaapparater, att underlagen för varje dags intäktsredovisning varit rimliga, att kassamedlen skyndsamt insattes på bank och att mervärdesskatt avseende norsk valuta hanterades korrekt. Enligt A-sons yttrande till RN har han fått uppgift från bolagets företrädare om att det under aktuell tid hade ett seriekopplat kassaregister, varför endast ett tömningskvitto behövdes för samtliga kassaapparater. Han har dock själv ingen minnesbild därav. Genom analytisk granskning av bolagets bruttovinstprocent har A-son kunnat konstatera att den redovisade försäljningssiffran var normal.

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

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 respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta ärende de äldre bestämmelserna.

Underlag avseende kontantförsäljning

Av 5 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125), som gällde för räkenskapsåret 1997/98, framgick att gemensam verifikation i form av handling som angav summan av erhållna betalningar i vissa fall fick användas vid kontantförsäljning. Motsvarande bestämmelse finns numera i 5 kap. 6 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078). Bokföringsnämnden har i sin rekommendation "Gemensam verifikation" (BFN R 2) fastslagit vilka krav som ställs enligt god redovisningssed för bolags användande av en gemensam verifikation. I punkterna 20 och 21 i nämnda rekommendation anges följande beträffande den gemensamma verifikationens form. I mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. Den gemensamma verifikationen i företag som använder ett flertal kassaapparater får bestå av kassarapport till vilken skall fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I dessa fall utgör inte kontrollremсорna räkenskapsmaterial. En förutsättning för att kontrollremсор skall kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremсорna.

Vid en samlad bedömning av det som framkommit i ärendet finner RN att bolagets verifikationsunderlag från kontantförsäljningen det aktuella räkenskapsåret inte uppfyllde de krav som ställs i Bokföringsnämndens rekommendation. Att bolagets intäkter huvudsakligen kom från kontantförsäljning innebar i sig en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen, särskilt som det var fråga om ett litet bolag med begränsad möjlighet till intern kontroll. Det var därför viktigt att underlagen var sådana att de i möjligaste mån säkerställde intäktsredovisningens fullständighet. En ingående genomgång av rutinerna kring bolagets kassaredovisning var därmed en väsentlig del av revisionen av det aktuella bolaget och kunde inte ersättas av analyser av redovisade intäkter. A-son har uppgett att granskningen av bolagets kassarutiner genomgående har varit översiktlig. Hans granskning i denna del har därför varit otillräcklig och uppfyllde inte de krav som god revisionssed ställer. Enligt god revisionssed åligger det vidare en revisor att känna till och att för klienten klargöra de krav som ställs på bolagets redovisning. Allvarligare brister skall påtalas skriftligen och ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Det har inte framgått att A-son har haft något att invända mot att bolaget underlät att använda kontrollremсор som underlag samtidigt som samtliga kassaapparaters dagssaldon överfördes till endast ett tömningskvitto. Genom att inte påtala bristerna i underlagen från kassaredovisningen för bolagets ledning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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. Revisionsdokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. A-sons dokumentation utgörs, förutom av årsredovisning och bolagshandlingar, av bokslutsbilagor och standardiserade checklistor vari ett kryss och/eller en signatur gjorts i anslutning till olika kontrollfrågor. Det finns även bockar i anslutning till vissa poster i specifikationer och lagerlistor. Utöver vad som nu sagts finns ett fåtal anteckningar, en kortfattad granskningsplan, grafiska sammanställningar av nyckeltal samt avrapportering i form av en standardiserad slutkontrollista. Av dokumentationen framgår att en genomgång av bolagets bokslutsunderlag har skett. Däremot framgår inte hur granskningen av enskilda poster genomförts och inte heller granskningens omfattning. A-son har i efterhand som svar på frågor ställda av RN beskrivit vissa av sina granskningsåtgärder genom att återge den förtryckta texten

som markerats i dokumentationen. Texten är dock allmänt hållen och det går inte att utläsa vilka iakttagelser och överväganden som A-son har gjort i samband med sin granskning. De specifika kontroller som A-son har uppgett att han har utfört av bolagets kassarutiner framgår överhuvudtaget inte av dokumentationen. Den dokumentation RN har tagit del av uppfyller således inte kraven i föreskrifterna.

RN finner sammanfattningsvis att A-son i ovan angivna avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som framkommit är inte allvarligare än att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son erinran.

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, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, 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 Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.