

D 25/07

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag räkenskapsåren 2001/02 och 2002/03. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de båda räkenskapsåren.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. Bolaget bildades den 11 april 2001 och bedrev restaurangverksamhet. Det första räkenskapsåret sträckte sig till och med den 30 juni 2002 och det andra räkenskapsåret löpte från och med den 1 juli 2002 till och med den 31 december 2003. Bolagets omsättning redovisades de två första räkenskapsåren till 3,7 miljoner kr respektive 8,8 miljoner kr. Balansomslutningen uppgick räkenskapsåret 2001/02 till 5,1 miljoner kr och räkenskapsåret 2002/03 till 4,5 miljoner kr. Det egna kapitalet uppgick båda åren till ca 104 000 kr. A-son har daterat sina revisionsberättelser den 28 februari 2003 och den 27 juli 2004.

För räkenskapsåret 2001/02 har A-son lämnat en ren revisionsberättelse bortsett från en anmärkning om att årsredovisningen har upprättats för sent. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002/03 har han anmärkt dels på att årsredovisningen har avlämnats för sent, dels på att bolaget haft brister i kassahanteringen men att dessa brister enligt hans mening inte har orsakat fel och brister i redovisningen. För båda räkenskapsåren har A-son intygat att årsredovisningarna ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

A-son har varit medveten om att Skatteverket påbörjat sin granskning av bolaget då han genomfört sin revision av räkenskapsåret 2002/03. I underrättelsen till RN har Skatteverket sammanfattningsvis gjort gällande att det hos bolaget har funnits så allvarliga brister i redovisningen för de aktuella räkenskapsåren att rörelsens förlopp, resultat och den ekonomiska ställningen i bolaget inte i huvudsak har kunnat bedömas. I bolaget har saknats väsentliga underlag över intäkts- och löneredovisningen. Räkenskapsinformation över framförallt försäljningen har inte bevarats, kassaredovisningen har varit bristfällig och det har förekommit oredovisad försäljning, oredovisade löner och kassaunderskott. Vidare har bolaget bokfört skulder avseende mervärdesskatt som inte har deklarerats och betalats i rätt tid.

2 Bolagets kassahantering och intäktsredovisning

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Skatteverket har i en granskningspromemoria avseende bolagets kassaredovisning noterat bl.a. följande. Kassabok har inte förts. Affärshändelserna har bokförts när räkenskaperna har överlämnats till bokföraren varje månad. Under perioden den 1 augusti 2001–26 maj 2003 saknas samtliga kassakontrollremсор och ett stort antal s.k. z-rapporter. I bolaget har även förekommit många kontanta utbetalningar, bl.a. av löner och skatter. Flera kontanta utbetalningar har inte bokförts per den dag som betalningen har skett, utan en senare dag. Det har funnits negativa kassasaldon per den sista dagen i varje månad enligt bokföringen. Trots de negativa kassasaldona har insättningar bokförts från kassan till checkkontot. När kassasaldona inte har varit negativa har de i stället varit mycket höga. Trots att kassan har varit stor så har inga stora insättningar från kassan till checkkontot gjorts. Det finns

inga uppgifter i räkenskaperna om att bolaget har stämt av kassan varje månad. Något kassaintyg per den 30 juni 2002 och den 31 december 2003 finns inte i räkenskaperna.

I A-sons revisionsdokumentation beträffande räkenskapsåret 2001/02 framgår av ett utdrag från huvudboken att kassan under en längre tid har uppvisat ett negativt saldo. Per balansdagen uppgick saldot till 108 000 kr. A-son har bl.a. noterat att dagrapporterna är bristfälliga, att avstämningsrutiner saknas och att kassasaldot per balansdagen är alldeles för högt. Beträffande räkenskapsåret 2002/03 finns följande noteringar i dokumentationen. Kassan är väsentlig. Underlaget för kassan är ej tillfredsställande. Dagliga kassarapporter saknas. Kassaremsor saknas helt, ”kortförsäljningsremсор” saknas. Ur befintliga underlag kan man inte utläsa hur stor del av kassan som är kortförsäljning, kontantförsäljning samt försäljning mot faktura. Som sammanfattning antecknas att bolagets kassahantering inte är tillfredsställande. I A-sons granskningsmaterial har det avseende båda räkenskapsåren noterats bl.a. att de anställdas löner är låga, att bolaget haft få anställda och att bruttovinsten har varit låg.

A-son har beträffande sina åtgärder och överväganden avseende granskningen av bolagets kassahantering anfört bl.a. följande. Kassahanteringen var bristfällig under räkenskapsåret 2001/02. Den första bristen var att bolaget inte hade några noteringar om kassasaldot per dag och inträffade händelser. Den andra bristen var att bokföringsbyrån kunde bokföra transaktioner på fel dag, vilket gjorde det svårt att ur redovisningen följa saldot dag för dag och då kunna veta om det var rimligt. Ser man i huvudboken så var svängningarna i kassans storlek mycket stora. Kassahanteringen var bristfällig också under räkenskapsåret 2002/03, men med vissa förbättringar. Han har vid revisionen kunnat konstatera brister i redovisningen av likvida medel, men inte kunnat säkerställa att några intäkter varit oredovisade. A-son har inte besvarat RN:s fråga om varför han ändå bedömde att bristerna i kassahanteringen inte orsakat fel och brister i redovisningen. Han har uppgett att han är medveten om att kassahanteringen inte har följt bokföringslagens krav och att han borde ha anmärkt på detta i revisionsberättelsen. A-son har vidare uppgett att bolagets företrädare har medgett att det fanns brister i bolagets rutiner avseende kassahantering och försäljning och att företrädaren har gjort något åt situationen genom bl.a. anskaffning av ett nytt kassasystem den 27 maj 2003. A-son kunde inte ana att systemet tillät att man upprättade egna försäljningsrapporter, utan trodde att systemet inte kunde manipuleras.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons egna uppgifter och av den övriga utredningen i ärendet framgår att det under båda de aktuella räkenskapsåren fanns allvarliga brister i bolagets kassahantering. Bristerna var enligt RN:s mening så allvarliga att han skulle ha anmärkt på dem redan i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02. A-son har även gjort observationer rörande antalet anställda och redovisade lönekostnader som kunde tyda på att det fanns oredovisad försäljning i bolaget. Sammantaget var omständigheterna sådana att han inte kunde godta bolagets intäktsredovisning under något av de aktuella räkenskapsåren. A-son hade således inte grund för den slutsats som han gett uttryck för i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2002/03, dvs. att bristerna i kassahanteringen inte hade orsakat fel och brister i redovisningen. På grund av osäkerheten rörande bolagets intäktsredovisning hade A-son inte heller, för något av räkenskapsåren, grund för att tillstyrka fastställande av dess resultat- och balansräkningar.

Genom att inte anmärka på bristerna i kassahanteringen även räkenskapsåret 2001/02 och genom att båda räkenskapsåren tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

3 Kundfordringar

Bolaget har per den 31 december 2003 redovisat kundfordringar om 469 680 kr. Vid A-sons granskning har han gjort följande anteckning. "Kundreskontra saknas! Bet. uppföljning?". A-son har på fråga från RN hur posten kontrollerats svarat att detta inte gjorts.

RN gör följande bedömning.

A-sons svar till RN får uppfattas som att posten kundfordringar inte har granskats i samband med revisionen av räkenskapsåret 2002/03 eftersom underlag har saknats. Kundfordringarna har utgjort en sådan för bolaget väsentlig tillgång som han skulle ha granskat. I avsnitt 2 har RN funnit att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar på grund av osäkerheten rörande bolagets kassahantering. RN finner att även hans underlåtenhet att granska posten kundfordringar innebär att han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2002/03.

4 Lagervärdering

A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2001/02 innehåller ett flertal noteringar avseende bolagets varulager. Det har bl.a. noterats att "Inventeringslistor har ej lämnats av bolaget. Inventeringsintyg ej fullständigt. Granskning av posten har ej kunnat utföras p.g.a. bristfälligt material". I dokumentationen för räkenskapsåret 2002/03 har den 6 juni 2004 antecknats att underlagen till lagervärderingen inte är tillfredsställande, "Inga ingående poster, inga uppgifter, endast ett belopp som ska motsvara varulagrets värde.". Det har också noterats att "varulagerinventering saknas". I dokumentationen för räkenskapsåret 2002/03 finns dock kopior på lagerlistor. Lagret har för räkenskapsåret 2001/02 redovisats med 323 804 kr och för räkenskapsåret 2002/03 med 205 456 kr.

A-son har beträffande sin granskning avseende lagret anfört bl.a. följande. Bolaget hade gjort en del formfel kring redovisningen av sitt varulager. Formfelen berodde på okunskap och inte på att varulagerinventering inte hade skett. Att lager finns är uppenbart. Han har själv sett att det finns ett lager med både "mat och dricka". Storleken var ganska normal för verksamheten och han godtog därför posten. Han hade säkert fått detaljerade listor över varulagret [per balansdagen den 30 juni 2002] om han hade begärt det, men detta skulle inte betyda något då han hade anledning att anta att listorna skulle upprättas i efterhand för hans räkning. Bolagets dokumentation av lagret blev bättre till räkenskapsåret 2002/03, men det fanns fortfarande brister bl.a. beträffande de krav som finns för alkoholtillstånd avseende leverantörers namn m.m. Han gjorde aldrig någon omfattande kontroll av posten eftersom han inte bedömde den som tillräckligt väsentlig. Han ansåg att det var mer väsentligt att lära bolaget formreglerna.

RN gör följande bedömning.

Det framgår såväl av A-sons dokumentation som av hans yttranden till RN att han i det närmaste helt har underlåtit att granska posten varulager båda de aktuella räkenskapsåren. Som framgått ovan har RN i avsnitt 2 och 3 funnit att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar på grund av osäkerheten rörande bolagets kassahantering respektive underlåtenheten att granska posten kundfordringar. Det förhållandet att hans granskning av posten varulager varit mycket bristfällig innebär även det att han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för något av räkenskapsåren.

5 Mervärdesskatt

Skatteverket har uppgett att det i bolagets bokföring finns två konton som avser utgående mervärdesskatt som inte har deklarerats av bolaget. Beloppen uppgår till 49 423 kr för räkenskapsåret 2001/02 och till 33 179 kr för räkenskapsåret 2002/03. I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2001/02 finns antecknat att bolaget har en oredovisad mervärdesskatteskuld på 49 423 kr och att fråga skall skickas till redovisningsbyrån för att kontrollera varför differensen har uppstått. För räkenskapsåret 2002/03 finns noterat "Förklaring saknas?" till båda beloppen. RN har frågat A-son vilka överväganden han gjorde med anledning av att bolaget inte redovisat all mervärdesskatt i skattedeclarationer och även bett honom förklara på vilken grund han ansåg att ingen anmärkning skulle göras i revisionsberättelserna. A-son har svarat att han inte gjorde några överväganden rörande den obetalda mervärdesskatten.

RN gör följande bedömning.

En revisor har skyldighet att granska hanteringen av skatter och avgifter. Av 10 kap. 31 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att en revisor skall anmärka i sin revisionsberättelse bl.a. om han eller hon funnit att det reviderade bolaget inte fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid deklarerat och betala skatter och avgifter.¹ A-son har inte för något av de aktuella räkenskapsåren övervägt vilka åtgärder som föranleddes av bristerna i bolagets skattehantering och han har inte heller anmärkt i revisionsberättelserna att mervärdesskatt inte har deklarerats och betalats. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 Avskrivningar på hyresrätt

Bolaget har båda de aktuella räkenskapsåren gjort avskrivningar på en immateriell anläggningstillgång (bolagets hyresrätt till en restauranglokal) med 10 procent. Årsredovisningarna innehåller inte någon närmare information om varför bolaget valt en avskrivningsperiod om 10 år. I A-sons dokumentation finns inte heller några noteringar om hans överväganden beträffande detta. A-son har till RN i huvudsak uppgett att det, när man köper en restaurang, är vanligt att man antar att den köpta tillgången är själva hyresrätten. En restaurang i Stockholm har ett bestående värde och han anser därför att avskrivning med 10 procent är godtagbart och i linje med vad som numera är brukligt.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) i nu aktuell lydelse framgår att den ekonomiska livslängden för en immateriell tillgång som avses i 2 §, bl.a. hyresrätter, skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden. Sådan upplysning har inte lämnats. Genom att inte påtala detta för bolaget har A-son åsidosatt god revisionsbed.

¹ Motsvarande bestämmelse finns sedan den 1 januari 2006 i 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551).

7 Sammanfattande bedömning

RN konstaterar att A-son i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 har underlåtit att anmärka på brister i kassahanteringen. Beträffande räkenskapsåret 2002/03 har han saknat grund för att dra den slutsats som han angett i revisionsberättelsen, dvs. att bristerna i kassahanteringen inte har orsakat fel i redovisningen.

A-son har beträffande ett av räkenskapsåren underlåtit att granska posten kundfordringar och beträffande båda räkenskapsåren har hans granskning av varulagret varit mycket bristfällig, trots att dessa poster varit väsentliga att granska. Han har för båda räkenskapsåren tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att han haft grund för det, på grund av bristerna i kassahanteringen och på grund av hans mycket bristfälliga granskning av varulagret. Vad gäller räkenskapsåret 2002/03 har även underlåtenheten att granska posten kundfordringar inneburit att han saknat grund för att tillstyrka fastställande. Vidare har A-son underlåtit att anmärka i revisionsberättelserna att mervärdesskatt inte har deklarerats och betalats. Inte heller har han påtalat för bolagets företrädare att årsredovisningslagens bestämmelser om upplysning i not rörande avskrivningar på hyresrätt inte har följts.

A-son har sammantaget i flera hänseenden och på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 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 Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, 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 tf. avdelningsdirektören Kent Ladvall som föredragit ärendet.