

D 29/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bolaget) under räkenskapsåren 2005–2007.

Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget bedrev restaurangverksamhet under de aktuella räkenskapsåren. Bolaget ägdes av ett aktiebolag (ägarbolaget) och en fysisk person som tillika var bolagets ende styrelseledamot (företagsledaren). Företagsledaren ägde även samtliga aktier i ägarbolaget.

2 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande.

Skatteverket har vid skatterevision i bolaget funnit allvarliga brister i redovisningen. Bolagets kontanta affärshändelser bokfördes inte senast påföljande arbetsdag utan en gång i månaden, per månadens sista dag. Någon daglig kassaredovisning som visade alla kontanta in- och utbetalningar, det ingående kassasaldot vid dagens början och det kvarvarande kassasaldot vid dagens slut upprättades inte. Merparten av bolagets intäkter kom ifrån kontantförsäljning. Enligt Skatteverket har dess granskning visat att bolagets kassaregister hade manipulerats samt att det fanns oredovisade intäkter i stor omfattning, 1,7 mnkr under perioden 11 april 2005–16 oktober 2006.

Skatteverket har ifrågasatt om A-son överhuvudtaget har granskat bolagets kassasystem.

3 A-sons revisionsdokumentation m.m.

3.1 Bolagets årsredovisningar

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2005–2007 redovisade bolaget en omsättning med 6,2 mnkr, 7,6 mnkr och 7,8 mnkr samt en kassabehållning per respektive balansdag med 31 000 kr, 47 000 kr och 153 000 kr. Under år 2005 hade bolaget 9 anställda och under åren 2006 och 2007 12 anställda. A-sons revisionsberättelser är för samtliga räkenskapsår daterade i juni påföljande år. I revisionsberättelsen för år 2007 har han gjort följande anmärkning.

Bolaget har under året varit föremål för granskning av Skatteverket. Jag kan ej bedöma utfallet av denna granskning.

A-sons revisionsberättelser avviker i övrigt inte från standardutformningen under något av räkenskapsåren.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2005–2007.

I sina granskningsplaner för räkenskapsåren har A-son bedömt att posten kassa och bank hade hög väsentlighet, hög inneboende risk och hög kontrollrisk.

För vart och ett av de granskade räkenskapsåren finns det i A-sons dokumentation en checklista benämnd ”Granskning av kassaregister”. Han har besvarat checklistornas frågor genom att kryssa för Ja, Nej eller E/T (ej tillämpligt). Av checklistorna för dessa år framgår bl.a. följande. Bolaget hade två kassaregister som var datorbaserade och för vilka programmeringen hade anpassats efter bolagets behov. Det fanns systemdokumentation men inte dokumentation av

gjorda programmeringar. Kassaregistret kunde inte producera behandlingshistorik i enlighet med BFNAR 2004:1.¹ Det fanns varken någon rutinbeskrivning över kedjan ”från programmering av kassaregister till bokföring”, någon skriftlig rutin för registrering i kassaregistret för de anställda eller någon förteckning över vem som hade vilka typer av nycklar till kassaregistren. Vidare saknades skriftliga rutiner för hur dagstömningarna skulle ske. – A-son har som sammanfattande slutsats antecknat att bolaget hade brister i sina rutiner för kassahantering som borde förbättras.²

I arbetsblad för respektive räkenskapsår har A-son noterat att styrelsen måste åtgärda bristerna i bolagets kassaregister vad avser behandlingshistorik och systemdokumentation. Vidare har han noterat bl.a. följande. Bolagets omsättning utgjordes till mer än hälften av kontantförsäljning. Kassakontot hade periodvis höga saldon eftersom bankinsättningar bokfördes i slutet av månaden. Det fanns inte några negativa kassasaldon under året.³ Det fanns kassaremsor för varje dag som restaurangen hade öppet under december månad och ”insatt belopp enl kassaremsan” stämde överens med bokföringen. Den kassarapport som upprättades vid dagens slut saknade dock uppgift om kassans ingående respektive utgående saldo samt ofta underskrift. ”Kassainsättningar” och bankinsättningar ”från kassan” bokfördes per det sista datumet i varje månad. Bokföring ska ske den dag ”insättning” görs. Han bedömde att det fanns vissa brister i bolagets kontanthantering men ansåg att posten Kassa och bank var rimligt redovisad. För räkenskapsåret 2007 har han även noterat att han ”ålägger” styrelsen att se till att rutinerna förbättras. I arbetsblad för räkenskapsåren 2005 och 2007 har han noterat att kassaremsornas ”Z-nr” var i obruten nummerföljd.

Beträffande bolagets redovisade intäkter har A-son noterat följande. Han beräknade och bedömde bolagets bruttovinster för mat, öl, vin, sprit och övrig dryck. För räkenskapsåren 2005 och 2006 beräknade han bruttovinsten för mat och kaffe till 40 % respektive 39 %, vilket han för år 2005 bedömde var ”en väldigt låg siffra” och för år 2006 bedömde som ”svag”. I dokumentationen för år 2006 antecknade han att enligt bolaget berodde den låga bruttovinsten under åren 2005 och 2006 på att bolagets kock hade gjort stora matinköp. För år 2007 ökade bruttovinsten för mat och kaffe till 56 %; han konstaterade att bruttovinsten var bättre än föregående år men att den borde vara högre. För respektive år bedömde han att lönekostnadernas andel av intäkterna var ”ok”.

För respektive räkenskapsår finns A-sons noteringar från revisionen även i dokument benämnda PM. Dessa innehåller i huvudsak samma uppgifter för vart och ett av räkenskapsåren 2005–2007 samt exakt samma uppgifter som finns i hans arbetsblad. Promemoriorna saknar datering och underskrift.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjort några ytterligare kontroller av bolagets kontanthantering eller fullständigheten i bolagets intäktsredovisning.

4 A-sons yttranden

A-son har i sina yttranden till RN lämnat samma uppgifter som han har noterat i sin revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2005–2007. Därutöver har han uppgett följande.

Hans medarbetare besökte bolaget en gång per år. Vid dessa tillfällen fick medarbetaren ”titta” på bolagets två kassaregister och ställa frågor om dem. Företagsledaren uppgav att systemdokumentation fanns ”i datorn som pdf-fil” samt att bolaget hade gjort en anpassad programmering av kassaregistren avseende priser på vissa produkter. Dokumentation avseende denna programmering saknades. Vid granskningstillfällena var det inte heller möjligt att skriva

¹ Se Bokföringsnämndens allmänna råd avseende systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister, BFNAR 2004:1.

² A-son har i sin checklista för år 2007 noterat att det fanns brister i rutinen för kassaredovisningen.

³ För räkenskapsåret 2006 har A-son noterat att kassan hade negativt saldo vid ett tillfälle, vilket han upplyste om i sin PM för detta år.

ut programmeringen. A-son fick dock en demonstration av hur kassaregistren fungerade och bedömde att dessa var ändamålsenliga.

Enligt uppgift från företagsledaren hade all serveringspersonal behörighet att registrera försäljning i kassaregistren och de hade fått muntlig instruktion om hur kassaregistren skulle användas. Kassatömningarna gjordes av en anställd i enlighet med muntliga instruktioner från företagsledaren. På fråga uppgav företagsledaren att alla kunder fick kvitto vid köp.

När A-son besökte bolaget noterade han att det inte fanns någon kassabok. Han bedömde därför att en kassainventering från hans sida var ogörlig. Han fick dock uppgift om att bolaget gjorde kassainventeringar varje dag när restaurangen stängde för dagen och att dagens försäljning då skrevs upp på kassarapporten. Han stämde av kassans utgående saldo per respektive balansdag mot de banksättningar som hade gjorts under januari månad påföljande år. Bolaget brukade ha mycket pengar i kassan på balansdagarna eftersom restaurangen som regel hade många gäster på nyårsafton.

RN har förelagt A-son att redogöra för på vilken grund han bedömde att bolagets totala försäljning var rimlig samt hur han förvissade sig om att bolaget redovisade samtliga intäkter under de aktuella räkenskapsåren. Han har med anledning av detta uppgett följande.

För respektive räkenskapsår granskade han bolagets redovisade årsomsättning respektive genomsnittlig omsättning per dag och han bedömde att dessa belopp var rimliga med hänsyn till bolagets storlek och öppettider. Vidare granskade han försäljningen enligt bolagets kassarapporter för en viss månad varje år och fann att denna stämde överens med bokföringen. Han drog därför slutsatsen att granskningsmomentet var uppfyllt och att någon ytterligare granskning inte behövdes.

Av promemoriorna framgår att A-son noterade samma brister i bolagets kassaregister och kassahantering för räkenskapsåren 2005–2007. RN har förelagt honom att kommentera detta. Han har med anledning av detta uppgett att han översände de dokument som är benämnda PM till företagsledaren i samband med att han avgav revisionsberättelse, att det verkar som att företagsledaren inte tog någon hänsyn till hans synpunkter men att han ändå bedömde att det var tillräckligt att han redogjorde för bristerna i promemior, eftersom de granskningsinsatser som gjordes visade på rimliga resultat för bolaget.

5 RN:s bedömning

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Enligt 5 kap. 11 § samma lag ska ett företag upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation) samt 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 om systemdokumentation och behandlingshistorik för kassaregister (BFNAR 2004:1) ska företag som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen och som använder kassaregister i sin verksamhet bevara beskrivning över hur kassaregistret fungerar.

Under räkenskapsåren 2005–2007 bedrev bolaget restaurangverksamhet med en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget för dessa år var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kassahantering och intäktsredovisning.

Enligt A-sons granskningsplaner bedömde han för respektive räkenskapsår att posten kassa och bank har både hög risk och hög väsentlighet. Av hans yttranden och revisionsdokumentation framgår att han vid avlämnandet av sina revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren

uppmärksammade att bolaget hade åsidosatt grundläggande bestämmelser i bokföringslagen genom att inte bokföra kontanta transaktioner senast påföljande arbetsdag och att det inte fanns någon annan daglig kassaredovisning som visade bolagets ingående och utgående kassasaldo. Vidare fick han uppgift från företagsledaren om att bolaget inte kunde ta fram någon dokumentation över kassaregistrets funktion och programmeringar. A-son har hänvisat till att han påtalade bristerna i promemior till företagsledaren. RN finner att de nämnda bristerna var så allvarliga att det inte var tillräckligt att påtala dem i revisionspromemior till företagsledaren. Han skulle istället ha anmärkt på bristerna i sina revisionsberättelser, i vart fall för räkenskapsåren 2006 och 2007. Genom att underlåta att göra det har han åsidosatt god revisorssed.

Av A-sons yttranden och dokumentation framgår att han har gjort analyser av bl.a. bolagets omsättning. Han har för samtliga tre räkenskapsår noterat bolagets låga bruttovinster på mat och kaffe. Mot denna bakgrund och då han vid granskningarna har konstaterat brister i bolagets kassaregister och rutiner för kassahantering för dessa år, anser RN att han i vart fall för räkenskapsåren 2006 och 2007 skulle ha angett i sina revisionsberättelser att han saknade tillräckliga underlag för att kunna ta ställning till om samtliga intäkter hade redovisats och att han därför inte hade grund för att uttala sig om huruvida bolagsstämman borde fastställa bolagets resultaträkningar för dessa år. Genom att ändå tillstyrka att bolagets resultaträkningar fastställdes har han åsidosatt god revisionssed.

6 Val av disciplinär åtgärd

RN finner att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt och av det slag som normalt föranleder varning. RN noterar att A-son har meddelats varning år 2008 (RN:s beslut den 10 september 2008, dnr 2008-653). RN finner dock att det tidigare beslutet inte ska leda till att en strängare disciplinär åtgärd än varning väljs i detta fall.

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, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert, som föredragit ärendet.