

D 24/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

2 Skatteverkets underrättelse

Av underrättelsen framgår bl.a. följande.

Skatteverket har genomfört skatterevision i ett aktiebolag som bedrev konsultverksamhet genom att vara ombud vid utfärdandet av visum för inresa i olika länder. A-son var vald revisor i bolaget. Skatteverkets revision omfattar räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007. A-son avgav för detta år en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

Bolagets personal besökte olika ambassader i viseringsärenden. Betalning i visumärendena skedde oftast kontant men även med blanka checkar som fylls i efteråt då summan blir känd. Uttag hade gjorts löpande från bolagets checkräkningskonto och från kassan. Uttagen bokfördes mot ett avräkningskonto som avsåg bolagets ägare. Vid Skatteverkets granskning framkom att uttagen på checkräkningskontot skedde i klumpsummor. Då det inte fanns några underlag var det svårt att härleda de exakta belopp som hade betalats till ambassaderna. Skatteverket bedömde att bolagets tillgångar (avräkningskontot) enligt balansräkningen hade tagits upp till ett belopp som översteg det verkliga värdet med ca 580 000 kr.

Underlaget till bokföringen av kundfordringar utgjordes endast av en klumpsumma vilket indikerade att bokföringen inte hade skett löpande. Något kontrollerbart underlag som styrkte att klumpsumman var rätt angiven fanns inte. Vidare hade kassakontot inte bokförts kronologiskt. Bolaget hade inte upprättat dagliga kassarapporter vilket hade medfört att kontanta in- och utbetalningar inte hade bokförts inom den tid som föreskrivs enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078).

Skatteverket anser sammanfattningsvis att det förelåg allvarliga brister i redovisningen eftersom bokföringen inte gick att följa i kombination med att bolagets verksamhet i stora delar bestod av kontanta penningflöden.

3 RN:s utredning och A-sons yttranden

RN har tagit del av A-sons dokumentation för räkenskapsåren 1 september 2006–31 augusti 2007 och 1 september 2007–31 augusti 2008. RN har även översiktligt granskat hans dokumentation för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06. Vidare har RN tagit del av årsredovisningen och revisionsberättelsen för bolaget för räkenskapsåret 2008/09.

3.1 Bokföring i strid med bokföringslagen

Skatteverket har påtalat att det fanns mycket allvarliga brister i bolagets bokföring. Bokföringen hade inte skett löpande, vissa verifikationer saknades och underlagen var ofullständiga. RN har i

föreläggande till A-son påtalat att det inte kan utläsas av hans dokumentation för räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08 om han reflekterat över om avsaknaden av underlag och övriga brister i redovisningen innebar ett brott mot bokföringslagen och om han övervägt sin agerandeplikt vid misstanke om brott enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551). Han har av RN förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

För räkenskapsåret 2006/07 ansåg han att det fanns anledning till anmälan enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen och samtidigt avgå från uppdraget. Han valde dock att inte anmäla och att kvarstå som revisor eftersom han erhöll löften från företagsledningen om att bristerna omgående skulle rättas till. Vad därefter gäller räkenskapsåret 2007/08 kunde bolaget, vid tidpunkten för hans revision, påvisa att åtgärder hade vidtagits för att förbättra underlagen till redovisningen. På grund av den förbättring som hade skett valde han att inte heller för detta räkenskapsår anmäla enligt nämnda lagrum.

RN gör följande bedömning.

I 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att agera när det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Huvudregeln är att revisorn i sådana fall ska underrätta bolagets styrelse om sina iakttagelser och, om rättelse inte sker inom viss kortare tid, avgå från sitt uppdrag och anmäla brottsmisstanken till åklagare.¹

RN finner att bristerna i bolagets bokföring redan under räkenskapsåret 2006/07 var sådana att det fanns sådan grund för misstanke om bokföringsbrott som avses i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen. A-son har uppgett att även han gjorde denna bedömning. Han skulle därför senast i samband med sin revision av räkenskapsåret 2006/07 ha agerat enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed. Att företagsledaren lovat förbättringar förändrar inte denna bedömning.

Eftersom A-son kvarstod som revisor i bolaget och avgav revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08, finner sig RN oförhindrad att granska kvaliteten i hans revisionsarbete.

3.2 Räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son har som revisionsstrategi antecknat att granskningen skulle inriktas på väsentliga poster nämligen kundfordringar, övriga fordringar samt kassa och bank.

Posten kundfordringar togs upp till 768 000 kr (motsvarande 25 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 augusti 2007. A-son har i ett arbetsprogram avseende kundfordringar antecknat att det inte var möjligt att kontrollera om det fanns icke redovisade kundfordringar, att det inte gick att granska om samtliga intäkter redovisades och att periodiseringskontroll inte hade kunnat genomföras eftersom underlag saknades. Underlag för uppbokning av försäljning var endast handskrivna lappar. Med ledning av en handskriven förteckning med uppgifter om kundfordringar samt en av honom genomförd betalningskontroll – bedömde han dock att posten var riktig. I en rapport till företagsledningen noterade han att företaget hade använt två olika nummerserier för kundfordringar. Han påtalade också att

¹ Hur revisorn bör agera beskrivs närmare i RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.

fakturerings måste ske i löpande nummerserie och i kronologisk ordning och att bokföringen måste förbättras så att det framgick vilka kundfakturer som avsågs.

Övriga kortfristiga fordringar, som i sin helhet utgjordes av ambassadutlägg², togs upp till 571 000 kr (motsvarande 19 procent av balansomslutningen). A-son har i ett arbetsprogram avseende Övriga kortfristiga fordringar antecknat att "fordran utlägg" inte hade kunnat kontrolleras mot underlag men att företagsledningen hade intygat att beloppet var riktigt. I en rapport till företagsledningen påtalade han att specifikation över ambassadutlägg saknades. Han uppmanade företagsledningen att förbättra rutinerna kring ambassadutläggerna så att det gick att följa för vilka företag utläggerna gjordes och att kontrollera att samtliga utlägg fakturerades till kund.

På ett arbetsprogram avseende kassa och bank har A-son antecknat att det av verifikationer avseende uttag från kassan inte alltid framgick vare sig summa eller vad som avsågs. I en rapport till företagsledningen påtalade han att rutinerna kring kassahanteringen måste förbättras och att kontanttransaktionerna måste bokföras senast påföljande dag.

På ett arbetsblad rubricerat Förvaltning har A-son antecknat att utläggerna i flera fall var ospecificerade och att underlag i form av kvitton saknades. Ibland saknades verifikationer helt och det framgick inte vad underlaget avsåg. Hans slutsats blev att bokföringslagens krav på verifikation inte var uppfyllt.

A-son har anfört följande.

Vad gäller kundfordringar skedde betalningskontroll av de elva största posterna på en förteckning. Det gick inte att genomföra någon periodiseringskontroll. Företagsledningen uppgav dock att samtliga slutförda ärenden hade fakturerats per balansdagen den 31 augusti 2007. På grund härav bedömde han att posten var korrekt upptagen.

Enligt bokföringen uppgick ambassadutläggerna till 571 000 kr. Beloppet hade ökat väsentligt under senare delen av räkenskapsåret 2006/07. Företagsledningen kunde inte presentera någon specifikation till posten. Vid hans genomgång med ledningen förklarades ökningen av att vissa ambassader var försenade med återredovisning till bolaget. På grund av detta hade fakturerings av utlägg till kund blivit försenade och ambassadutläggerna ökat. Företagsledningen var övertygad om att det upptagna beloppet på ambassadutlägg stämde överens med verkligheten och hade bekräftat riktigheten i årsredovisningen. Bolaget skulle omgående utreda och härleda för vilka kunder som utläggerna hade gjorts och tillse att dessa fakturerades.

Bolaget hade en resebyrå som kund och en mycket stor del av bolagets intäkter och utlägg fakturerades till resebyrån som sedan vidarefakturerade till kunderna. I redovisningsperioden efter respektive balansdag kunde man tidigare följa upp att fakturerings hade skett av de upptagna ambassadutläggerna. Försämringen berodde främst på att den person som hos bolaget hade haft hand om faktureringen avled under år 2006/07 samt att bolaget började fakturera direkt till kunderna och att antalet faktureringskunder därför ökade kraftigt. Han valde att i en promemoria påpeka att det i fortsättningen måste upprättas en specifikation till ambassadutläggerna. Företagsledningen intygade att beloppet var korrekt. Han kunde av redovisningen konstatera att det upptagna beloppet utgjordes av utlägg. Han förväntade sig att företagsledningen skulle utreda och härleda för vilka kunder utläggerna hade gjorts och se till att dessa fakturerades. Om så inte skedde skulle ju bolaget gå miste om betalningen för gjorda utlägg.

Kassa- och kontanthanteringen hade försämrats under år 2006/07 på grund av att den person som hade skött denna hade avlidit under året. Bolaget förklarade de höga kontantkassorna med att vissa ambassader endast tog emot betalning i kontanter och vid dessa tillfällen krävdes att bolaget hade höga kontantkassor.

² Ambassadutlägg är utlägg som bolaget gjort vid sin hantering av visumärenden.

Han påpekade bristerna i redovisningen i en rapport till företagsledningen som omgående utlovade förbättring av rutinerna kring fakturering och kontanthantering. Normalt borde dessa allvarliga brister ha föranlett anmärkning i revisionsberättelsen. Han ansåg dock att bristerna hade uppkommit på grund av tragiska omständigheter samt bedömde att de var tillfälliga och omgående skulle åtgärdas av företagsledningen. Av dessa skäl valde han att inte anmärka i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07.

Sammanfattningsvis bedömde han, vid avlämnandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07, att det var tillräckligt att påpeka bristerna i en rapport till företagsledningen. Skälen för detta var att företagsledningen var övertygad om att det redovisade beloppet för ambassadutlägg var korrekt, att bristerna i redovisningen omgående skulle rättas till och att dessa hade orsakats av att den person som ansvarade för fakturering hade avlidit under året.

RN gör följande bedömning.

Kundfordringar utgjorde en väsentlig post för aktiebolaget. A-son konstaterade vid revisionen att det inte var möjligt att kontrollera om det fanns icke redovisade kundfordringar, att det inte gick att granska om samtliga intäkter redovisades och att periodiseringskontroll inte hade kunnat genomföras eftersom underlag saknades. Underlaget för uppbokning av försäljning utgjordes endast av handskrivna lappar. Den betalningskontroll som A-son hänvisat till byggde, enligt hans anteckningar, på osäkra uppgifter och kan enligt RN:s uppfattning inte ha gett honom underlag för att dra några tillförlitliga slutsatser. A-son har därmed inte haft grund för att godta posten kundfordringar.

Vid revisionen fanns inte heller något underlag för ambassadutläggen. A-son godtog ändå det redovisade beloppet efter intygande av företagsledningen. RN anser inte att ett sådant intygande utgör något tillräckligt revisionsbevis varför A-son inte heller har haft grund för att godta det belopp som tagits upp som ambassadutlägg.

Slutligen konstaterar RN att bolaget hade en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför 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 kontanthantering och intäktsredovisning. A-son har i samband med sin revision inte dokumenterat någon sådan granskning. Han har inte heller genom de i denna del mycket kortfattade uppgifter som han har lämnat i sina yttranden till RN eller genom det material som han har sänt in till RN gjort sannolikt att han utfört någon godtagbar granskning av rutinerna för kontanthantering och intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att någon sådan granskning inte har förekommit.

Som framgått ovan hade bokföringen inte skett löpande, vissa verifikationer saknades och underlagen var ofullständiga. RN finner att bristerna i bolagets redovisning var så allvarliga att A-son skulle ha anmärkt på bristerna i sin revisionsberättelse. De omständigheter som A-son åberopat – bl.a. att företagsledningen hade utlovat förbättringar – ändrar inte denna bedömning.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte har haft godtagbara revisionsbevis till posterna kundfordringar och övriga fordringar (ambassadutlägg). Vidare har hans granskning av bolagets kontanthantering och intäktsredovisning varit bristfällig. Han har därför inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta och genom att underlåta att i revisionsberättelsen anmärka på brister i redovisningen har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

3.3 Räkenskapsåret 1 september 2007–31 augusti 2008

A-son avgav för räkenskapsåret 2007/08 en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. I denna konstaterade han att av övriga fordringar, som enligt årsredovisningen uppgick till ca 665 000 kr, kunde bolaget inte styrka existensen av ambassadutlägg om ca 575 000 kr. På grund av detta ansåg han att årsredovisningen inte hade upprättats enligt årsredovisningslagen och att den inte gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Han avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningar, föreslagen vinstdisposition samt ansvarsfrihet för styrelsen. Slutligen informerade han i revisionsberättelsen om att det under räkenskapsåret hade förekommit brister i den interna kontrollen och eftersläpning i bokföringen.

Kundfordringar togs upp till 304 000 kr (motsvarande 13 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 augusti 2008. Posten uppgick närmast föregående balansdag till 768 000 kr. I A-son dokumentation finns en handskriven förteckning på vilken vissa poster är överstrukna. Även för detta räkenskapsår har A-son i ett arbetsprogram avseende kundfordringar antecknat att det inte var möjligt att kontrollera om det fanns icke redovisade kundfordringar, att det inte gick att granska om samtliga intäkter redovisades och att periodiseringskontroll inte hade kunnat genomföras eftersom underlag saknades. Han bedömde dock att posten kundfordringar var "rimligt redovisad". I en rapport till företagsledningen påtalade han att specifikationer till kundfordringar var otydliga och svåra att följa; bl.a. fanns det poster som hade betalats före balansdagen och strukits över.

Som framgått ovan fanns under räkenskapsåret 2006/07 betydande brister beträffande bolagets kontanthantering. I en rapport till företagsledningen för räkenskapsåret 2007/08 påtalade A-son bl.a. att rutinerna i redovisningen inte hade förbättrats samt att bristerna bl.a. gällde kontanthantering. Av den dokumentation som har sänts in till RN för räkenskapsåret 2007/08 kan dock inte utläsas om A-son gjorde någon faktisk granskning av kontanthantering. Anteckningar i denna fråga saknas helt i arbetsprogrammet Kassa och Bank.

På ett arbetsblad, rubricerat Förvaltning, har A-son även för räkenskapsåret 2007/08 antecknat att utlägg i flera fall var ospecificerade och att underlag i form av kvitton saknades. Ibland saknades verifikationer helt och det framgick inte vad underlaget avsåg. A-son har förelagts att förklara varför han inte anmärkte på dessa brister i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08.

A-son har anfört följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2007/08 kunde han konstatera att bristerna i redovisningen inte hade åtgärdats och att bolaget inte heller kunde uppvisa någon specifikation till ambassadutlägg. I sin revisionsberättelse påpekade han "avsaknad av bestyrkande av beloppet" hänförligt till ambassadutlägg och avstyrkte därför fastställande av balans- och resultaträkningar.

Vad gäller kundfordringar kunde han vid kontroll av kvarvarande poster på en förteckning konstatera att summan av dessa uppgick till 304 000 kr. Fakturerade kundfordringar per september 2008 uppgick till 565 000 kr. Vid förfrågan uppgav bolaget att inga av dessa fordringar avsåg augusti 2008. Augusti månad är normalt en månad med låg aktivitet på viseringsärenden. Det fanns inga indikationer på att faktureringen i september 2008 skulle avse några kundfordringar som tillhörde augusti 2008.

Vad slutligen gäller RN:s iakttagelser och frågor beträffande bolagets kontanthantering har A-son uppgett endast följande: "Bolaget har inte under räkenskapsåret 07/08 upprättat någon kassajournal över kontanta in- och utbetalningar."

Som förklaring till att han inte hade anmärkt på bristerna i redovisningen har A-son anfört att bolaget, vid revisionen, kunde påvisa att åtgärder hade vidtagits för att förbättra underlagen till redovisningen.

RN gör följande bedömning.

Kundfordringar utgjorde en väsentlig post även detta räkenskapsår. Enligt A-sons anteckningar förekom samma allvarliga brister som närmast föregående räkenskapsår, dvs. underlaget var osäkert. Vad gäller periodisering har han förlitat sig på uppgifter från bolaget. Hans uppgift att augusti månad är en månad med låg aktivitet i viseringsärenden motsägs bl.a. av att kundfordringar per närmast föregående balansdag redovisades med 768 000 kr. RN finner att han inte heller för räkenskapsåret 2007/08 har gjort sannolikt att han haft grund för att godta posten kundfordringar.

A-son har inte heller för detta räkenskapsår – vare sig genom sin dokumentation eller genom sina i denna del mycket kortfattade uppgifter till RN – gjort sannolikt att han gjort någon godtagbar granskning av bolagets kontanthantering och intäktsredovisning.

Slutligen konstaterar RN att det även under detta räkenskapsår förekom allvarliga brister i bolagets redovisning. Det ålåg A-son att anmärka på detta i sin revisionsberättelse. Viss information har också lämnats, nämligen att det förekom brister i den interna kontrollen och ”eftersläpning i bokföringen”. Enligt RN:s mening har emellertid denna information varit ofullständig och därmed också otillräcklig. RN:s bedömning ändras inte av att bristerna i redovisningen under detta räkenskapsår möjligen var mindre än de hade varit året innan.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte har haft godtagbara revisionsbevis till posten kundfordringar. Vidare har granskningen av bolagets kontanthantering varit otillräcklig. A-son har genom sin bristfälliga revision och genom sin underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på brister i redovisningen åsidosatt god revisionssed.

4 Händelser efter respektive räkenskapsårs utgång

Av A-sons dokumentation kan inte för något av räkenskapsåren 2006/07 eller 2007/08 utläsas om han hade följt upp händelser efter respektive räkenskapsårs slut, förutom att han angett Ja eller E/T på en checklista med tre påståenden. Dessa var att bolaget inte hade några rättstvister, att han hade gått igenom de rutiner som styrelsen hade etablerat för att säkerställa att händelser efter balansdagen hade identifierats och att han gått igenom referat från styrelsemöten.

A-son har för båda räkenskapsåren i sitt yttrande till RN endast anfört följande: ”Se bif. noteringar.”

De noteringar som A-son hänvisar till i sitt yttrande består av handskrivna anteckningar som är tillagda på samma checklistor som RN tidigare har tagit del av. Han har på listorna antecknat att bolaget inte hade några rättstvister och ingen etablerad kontakt med advokat, att bolagets redovisningskonsult hade granskat händelser efter räkenskapsårets utgång och att han själv hade granskat periodiseringar. Han har slutligen noterat att inga protokollförda styrelsemöten hade ägt rum.

RN gör följande bedömning.

Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08 utläsas att han hade gjort några uppföljningar av händelser efter räkenskapsårens utgång, på det sätt som avses i RS

560. Vidare anser RN att det inte är förenligt med god revisionssed att, utan att vidta egna åtgärder, förlita sig på att ett bolags redovisningskonsult granskar händelser efter räkenskapsårets utgång.

RN konstaterar att A-sons granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har varit otillräckliga. Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning

Bristerna i bolagets redovisning var så allvarliga att A-son skulle ha agerat enligt bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen.

RN har vid granskningen av A-sons revisionsarbete funnit ett flertal brister. Han har under båda de aktuella räkenskapsåren accepterat väsentliga balansposter trots att godtagbara underlag saknades. Hans granskning av bolagets kontanthantering har varit bristfällig. Vidare har han under två år underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på betydande brister i bolagets redovisning. Han har inte heller på ett godtagbart sätt följt upp händelser efter respektive räkenskapsårs utgång.

RN finner att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.