

D 17/11

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 räkenskapsåret 1 juli 2004–30 juni 2005.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Bolaget bedrev butiksförsäljning av parfym och kosmetika samt spaverksamhet. Räkenskapsåret 2004/05 uppgick bolagets nettoomsättning till 12,5 mnkr, och balansomslutningen vid räkenskapsårets utgång uppgick till 6,6 mnkr. A-son avgav den 21 mars 2006 en revisionsberättelse i vilken han anmärkte på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla ordinarie bolagsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Han upplyste även om att mervärdesskatt, avdragen skatt och sociala avgifter inte hade betalats i rätt tid. I övrigt innehöll revisionsberättelsen inga avvikelser från standardutformningen.

2 Förskott från kunder

2.1 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges följande.

Bolagets redovisning av presentkort var bristfällig. Under räkenskapsåret 2004/05 lades pengar hänförliga till försäljning av presentkort i en låda utan att bokföras för att sedan användas till att betala bolagets kostnader. Företagsledaren uppgav att han ”kompenserat sig” ur presentkortskassan när han gjorde utlägg för bolagets räkning. Bolagets redovisningskonsult hade uppfattat att redovisning av sådana utlägg skulle göras mot företagsledarens avräkningskonto, trots att det var presentkortskassan som hade använts. Sedan redovisningskonsulten därefter hade gjort en utredning av hur stor presentkortsskulden rätteligen skulle vara gjordes en rättelse, varvid skuldposten Förskott från kunder ökades med 900 tkr och saldot på ägarens avräkningskonto minskades med samma belopp. Förskott från kunder redovisades därefter med 1 172 tkr. Det finns ingen sammanställning som visar vilka presentkort som var utestående.

A-sons granskning av presentkortsskulden bestod i att han gjorde en rimlighetsbedömning utifrån den statistik över sålda och inlösta presentkort som fördes för perioden oktober 2005–februari 2006, då bokföringen av presentkorterna gjordes korrekt.

2.2 A-sons dokumentation och RN:s frågor

I A-sons dokumentation finns en handling upprättad av företagsledaren i vilken denne uppger att sålda presentkort genom ett missförstånd inte hade registrerats löpande under året och att betalningar som hade gjorts med kassamedel felaktigt hade bokförts mot hans avräkningskonto. A-son har i dokumentationen antecknat att bolagets redovisningskonsult den 1 oktober 2005 ”började ... bokföra presentkorterna ordentligt” och att statistik över försäljningen av presentkort därför fanns för tiden oktober 2005–februari 2006. Som slutsats har han antecknat att det varit mycket svårt att rekonstruera presentkortsskulden per den 30 juni 2005 och att den bokförda

skulden om 1 172 tkr föreföll hög med hänsyn till den nämnda statistiken. Vidare har han i dokumentationen noterat att skulden dock föreföll vara betydligt mer rimlig, eller till och med låg, i förhållande till ett annat bolag som bolagets redovisningskonsult arbetade med, och som bedrev liknande verksamhet. I dokumentationen finns inga underlag som visar hur bolaget hade beräknat presentkortsskulden. Vad avser granskning av företagsledarens avräkningskonto har A-son noterat "ombokning efter utredning". Enligt en notering i dokumentationen uppgick kontantförsäljningen i juli 2005 till 100 tkr.

Av en bokföringsorder som ingår i dokumentationen framgår att den gjorda korrigeringen av presentkortsskulden om 900 tkr avsåg kontant betalda presentkort. Mot bakgrund av detta har RN förelagt A-son att redogöra för om han granskade hur kortbetalningar av presentkort hade bokförts. Han har vidare förelagts att redogöra för hur den redovisade skulden om 1 172 tkr hade beräknats.

2.3 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

Han uppmärksammade den felaktiga hanteringen av presentkort vid sin revision och verkade för att bolaget skulle rätta redovisningen. Den 14 februari 2006 hade han ett möte tillsammans med företagsledaren och bolagets redovisningskonsult. Vid mötet ställde han frågor med anledning av att företagsledarens inlåning till bolaget enligt bokföringen skulle ha ökat med ca 1 mnkr. Det framkom då att så stor inlåning inte hade skett. Så småningom uppkom därför misstanke om att presentkortsskulden kunde vara felredovisad. Senare framkom det att redovisningskonsulten hade uppfattat bolagets användning av medel från presentkortsförsäljningen som utlägg av företagsledaren och därför bokfört detta som skuld till denne. Bolaget gjorde tillsammans med redovisningskonsulten en utredning av hur stor presentkortsskulden rätteligen borde vara. På grundval av utredningen bedömde han rimligheten i skulden genom att jämföra med sålda och inlösta presentkort under perioden oktober 2005–februari 2006, då bolaget hade tagit ett nytt system i bruk. Han beaktade därvid redovisningskonsultens utlåtande om hur stor presentkortsskuld ett annat företag med likartad verksamhet redovisade och drog slutsatsen att den redovisade skulden efter ombokningen inte föreföll orimlig.

Han granskade inte hur bolaget bokförde den försäljning av presentkort som betalades med kontokort. Han fann inte anledning att försöka särskilja hur stor del av presentkortsskulden som hade uppkommit genom betalning med kontanter respektive med kontokort.

A-son har, trots begäran härom från RN, inte uppgett hur den redovisade presentkortsskulden om 1 172 tkr hade beräknats.

2.4 RN:s bedömning

I bolagets bokslut den 30 juni 2005 uppgick den redovisade skuldposten Förskott från kunder till 1 172 tkr, vilket motsvarade 18 procent av den redovisade balansomslutningen. Skulden utgjorde därför en väsentlig post för A-son att granska.

RN konstaterar att A-son hade uppmärksammat att bolagets redovisning av försäljning och inlösen av presentkort var felaktig. Sedan bolaget hade genomfört en utredning av denna redovisning ökades presentkortsskulden med 900 tkr, varefter skuldposten Förskott från kunder redovisades med 1 172 tkr. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår hur beloppet 900 tkr hade beräknats. Den enda granskning som han uppger sig ha utfört beträffande presentkortsskuldens storlek är en jämförelse med redovisningen av försäljning och inlösen av presentkort under några månader av påföljande räkenskapsår samt en jämförelse med vad ett annat bolag med likartad verksamhet hade redovisat.

Det har ankommit på A-son att ta ställning till rimligheten i den aktuella ombokningen. Med beaktande av att det omförda beloppet om 900 tkr avsåg uteslutande kontant försäljning av presentkort, konstaterar RN att ombokningen skulle innebära att minst tre fjärdedelar av den aktuella presentkortsförsäljningen hade skett mot kontant betalning. Mot detta ska vägas anteckningen i dokumentationen om att bolagets sammanlagda kontantförsäljning för hela juli månad 2005, dvs. månaden efter räkenskapsårets utgång, uppgick till 100 tkr. Den uppgiften samt det förhållandet att bolagets redovisade nettoomsättning räkenskapsåret 2004/05 uppgick till 12,5 mnkr talar sammantaget för att kontantförsäljningen totalt sett utgjorde endast en begränsad del av bolagets försäljning. Mot denna bakgrund framstår det inte som sannolikt att ett så stort belopp som 900 tkr skulle avse kontant sålda presentkort. Därmed framstår inte heller den verkställda ombokningen som rimlig.

Med hänsyn till det ovan sagda finner RN att A-son inte har haft underlag för att godta den verkställda ombokningen om 900 tkr. Det har i sin tur medfört en betydande osäkerhet i den för bolaget väsentliga posten Förskott från kunder. Han har därför inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Kassarutiner och intäktsredovisning

3.1 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges följande.

Kassaredovisningen i bolaget var bristfällig, vilket medförde att kassakontrollen var obefintlig. Underlagen för kassaredovisningen utgjordes av handskrivna underlag utan uppgifter om försäljning och mervärdesskatt för respektive verksamhet, sålda och inlösta presentkort och andra tillgodohavanden. Dagsavslut för kortbetalningar saknades eller var oläsliga i flera fall, och underlag saknades för inlösta presentkort, bonuscheckar och slipar avseende kortbetalningar. Kassasaldot var orimligt högt även efter banksättningar, vilket tyder på att det inte gjordes någon löpande avstämning av kassan. Någon kassabok avseende kontantförsäljning fördes inte. Det är vidare sannolikt att insättningar från kassan felaktigt bokfördes som egna insättningar på avräkningskonto.

3.2 A-sons dokumentation och RN:s frågor

Av A-sons dokumentation framgår att han bedömde att största delen av bolagets försäljning ”skedde över disk med kontanter”. Bolagets kassa redovisades per balansdagen den 30 juni 2005 med 530 tkr. A-son har bl.a. antecknat att bolaget inte gjorde löpande avstämningar av kassan. Han har svarat nej på en kontrollfråga om bolagets kassarutiner var tillfredsställande. Vidare har han antecknat att han påtalade för företagsledaren att Z-remsor i nummerordning skulle tas ut och sparas varje dag. I en sammanställning över iakttagelser vid revisionen har följande noterats: ”Dagsrapporter innehåller enbart Babsavslut, dvs. inga kontrollremsor för totala försäljningen. Kontantförsäljningen anges utan underlag. Inga Z-remsor. Påtalat.” Beträffande hur bolaget bevakade att samtliga försäljningar registrerades i kassaapparaten har han antecknat att företagsledaren inte hade någon ”känsla av att personalen luras men går ju inte att kolla hundra”. Han har vidare antecknat att företagsledaren skötte kassaredovisningen.

Av dokumentationen kan inte utläsas vilken granskning av bolagets kassarutin som utfördes eller om A-son granskade att all försäljning hade registrerats i kassaapparaten. RN har därför förelagt honom att redogöra för sin granskning av bolagets kassa- och intäktsrutiner. Han har

även förelagts att kommentera de ovan noterade bristerna mot bakgrund av Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 2 – Gemensam verifikation, samt att uppge om han vid tidigare revisioner hade granskat bolagets kassarutiner.

3.3 A-sons yttranden

A-son har anfört följande. Fokus på granskning av kassarutiner och kassahantering har ökat kraftigt under senare år och det torde vara först genom Fars skrift "Revision av företag i kontantbranschen" från mars 2007 som revisorer fick en närmare vägledning för revision i detta avseende. Vid revisionen av räkenskapsåret 2004/05 utförde han denna del av granskningen i enlighet med vad han då uppfattade vara praxis. Det var vid det årets granskning som han för första gången identifierade brister i bolagets kassarutiner. Tidigare år var hans fokus inriktat på avstämning av kassasaldot per balansdagen. Han granskade inte bolagets kassarutiner vid någon tidigare revision. Således gjorde han mer granskning avseende räkenskapsåret 2004/05 än vad han gjorde tidigare år. Hans samlade bedömning var att bolagets kassarutiner inte var tillräckligt bra. Han hade kunnat påtala bolagets bristande kassarutiner i revisionsberättelsen men valde att i stället muntligen påtala bristen för företagsledaren. Anledningen till detta var att det, vad gäller vissa rutinbrister, enligt hans erfarenhet är vanligt att först påtala bristerna för företagsledningen samt att påföljande år påtala dessa i revisionsberättelsen om de inte har åtgärdats. Detta gäller under förutsättning att de inte har lett till fel i årsredovisningen. Han bedömde att de iakttagna bristerna inte hade lett till fel i årsredovisningen. Han har aldrig misstänkt att det skulle finnas några brister vad gäller fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har inte, trots begäran om detta från RN, redogjort för någon granskning av bolagets kassa- eller intäktsrutiner.

3.4 RN:s bedömning

Bolaget bedrev verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, vilket typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets kassarutiner och dess rutiner för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation framgår att han vid revisionen hade uppmärksammat ett flertal allvarliga brister i dessa avseenden och att han bedömde att bolagets kassarutin inte var tillfredsställande. Särskilt mot bakgrund av att A-son vid revisionen hade uppmärksammat dessa brister i bolagets kassarutiner och rutiner för intäktsredovisning skulle han ha fördjupat sin granskning i dessa avseenden. Förutom en uppräknings av vissa förekommande brister innehåller emellertid hans dokumentation ingenting som tyder på att han gjorde en sådan granskning. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att en sådan granskning gjordes. RN drar av detta slutsatsen att han inte gjorde någon godtagbar granskning i dessa avseenden.

Den otillräckliga granskningen samt de av A-son noterade bristerna medför enligt RN:s bedömning att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om sin uppfattning av praxis vad avser granskning av bolag i kontantbranscher vid tidpunkten för revisionen medför ingen annan bedömning.

4 Varulager

4.1 A-sons dokumentation

Av A-sons dokumentation framgår följande.

Varulagret redovisades per balansdagen den 30 juni 2005 med 3,7 mnkr, vilket motsvarade 56 procent av balansomslutningen. Som underlag till posten finns ett antal handskrivna inventeringslistor som endast anger tillverkare, antal, à-pris och belopp. Av listorna går det med ett fåtal undantag inte att utläsa vilka slags produkter som ingår i lagret. De belopp som anges i inventeringslistorna är artiklarnas försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Det redovisade lagervärdet beräknades genom att man först räknade bort mervärdesskatten och därefter räknade bort ett täckningsbidrag om 40 procent. A-son har antecknat att täckningsbidraget enligt uppgift från företagsledaren var 40 procent för alla produkter. Han utförde kontrollinventering av bolagets varulager den 3 juli 2005.

I dokumentationen ingår en sammanställning över beräknat täckningsbidrag för räkenskapsåren 2000/01–2004/05. För de två första räkenskapsåren, 2000/01 och 2001/02, angavs täckningsbidraget vara 42 respektive 38 procent. A-son har antecknat att bolaget under dessa två räkenskapsår inte bedrev någon spaverksamhet, varför ett täckningsbidrag om ca 40 procent var rimligt för butiksförsäljningen. Som sammanfattande slutsats har han antecknat: ”Existens och värdering OK”.

Av dokumentationen kan inte utläsas vilka artiklar som omfattades av A-sons kontrollinventering eller om han genomförde priskontroller.

4.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

Bolaget inventerar lagret systematiskt hylla efter hylla. I bolagets inventeringslistor anges lagerplatsens benämning samt antal och à-pris för varje artikel. Produkternas namn anges inte.

Varje år gör han en kontrollinventering och granskar att bolagets inventeringsarbete utförs på ett rimligt sätt. På lagerlistorna väljer han främst ut artiklar med höga priser och kontrollinventerar dessa. Han ser därvid att det finns det uppgivna antalet med det angivna försäljningspriset på den angivna lagerplatsen. Alla varor är prismärkta. Det förekommer i princip aldrig några fel. Vid kontrollinventeringen det aktuella året signerade han direkt på bolagets lagerlistor. Han gjorde kontroller på sex av ca 180 lagerlistor. Av misstag kopierades inte dessa sex listor till dokumentationen. Han noterade i dokumentationen på vilka listor han hade signerat. Hans revisorsassistent kontrollsummerade åtta av bolagets lagerlistor och kontrollerade beräkningen av ca 20 poster på dessa listor. De av assistenten kontrollräknade listorna kopierades till dokumentationen. Vid besök hos bolaget i februari 2006 följde han upp sina stickprov mot den slutliga lagersammanställningen.

Vid kontrollinventeringen granskade han att bolaget hade angett korrekt försäljningspris på artiklarna i inventeringslistorna. Med detta som grund bedömde han att det täckningsbidrag om 40 procent som bolaget tillämpade var rimligt. Det gick inte att göra någon automatisk avläsning av bruttovinsten utifrån räkenskaperna. För de senaste fem åren gjorde han en täckningsbidragsanalys. Under de två första åren hade bolaget ingen spaverksamhet utan endast butiksförsäljning och täckningsbidraget låg de åren runt 40 procent. Han ansåg därför att det var rimligt med 40 procents täckningsbidrag för butiksförsäljningen och att lagret därmed var värderat till inköpspris. Eftersom hans bedömning visade att 40 procent var rimligt och företagsledaren uppgav att det var den marginalen som tillämpades vid prissättningen, fanns det inget behov av ytterligare granskningsåtgärder. Han granskade inte prissättningen mot inköpsfakturer utan såg i

stället lagervärderingen ”med helikopterperspektiv”. Med den valda metoden blev det inte exakt rätt men å andra sidan inte heller väsentligt fel vilket var det viktigaste.

4.3 RN:s bedömning

Eftersom det redovisade värdet av varulagret i årsredovisningen motsvarade 56 procent av de totala redovisade tillgångarna, utgjorde det en väsentlig post för A-son att granska.

Vad avser lagrets existens konstaterar RN att A-son i nära anslutning till balansdagen har utfört en kontrollinventering. Av hans dokumentation går det dock inte att utläsa vilken omfattning som kontrollinventeringen hade eller vilka artiklar som granskades. Bolagets egna inventeringslistor saknar dessutom uppgift om vilka artiklar som lagret bestod av. Enligt RN:s uppfattning har A-son inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han genom kontrollinventeringen hade erhållit tillräckliga revisionsbevis för att godta det redovisade lagrets existens. RN:s slutsats är att hans granskning, såvitt gäller lagrets existens, har varit otillräcklig.

I fråga om värdet av lagret kan följande konstateras. Av 4 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) följer att omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Det är därför angeläget att kontrollera lagrets anskaffningsvärde vid lagergranskning. I detta fall anger bolagets inventeringslistor inte några anskaffningsvärden utan endast bolagets försäljningspriser. Det redovisade lagervärdet hade beräknats genom att man från försäljningspriset hade räknat bort mervärdesskatten och ett täckningsbidrag. A-son godtog detta lagervärde med hänvisning till dels en uppgift från företagsledaren om att alla artiklar gav samma täckningsbidrag, dels en egen uträkning som visade att bolagets verksamhet några år tidigare föreföll ha gett samma täckningsbidrag. Någon kontroll mot inköpsfakturer för att kontrollera artiklarnas anskaffningsvärde gjordes inte. RN finner att de av A-son beskrivna åtgärderna inte var tillräckliga som kontroll av att varulagret upptogs till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Med beaktande av det nu sagda gör RN bedömningen att A-son inte har utfört en sådan granskning av bolagets lager som har varit nödvändig för att han skulle kunna godta det redovisade värdet. Även detta har inneburit att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning

RN:s utredning har visat att A-son inte har utfört en godtagbar revision vare sig av posten Förskott från kunder, av bolagets kassarutiner eller av dess varulager. Han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar trots att han till följd av dessa brister i revisionen inte hade grund för detta. RN finner att A-son härigenom har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs 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, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, 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, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Hannah Johnson som har föredragit ärendet.