

FörvR: dom 2013-03-27, avslag, mål nr 461-13

## D 12

### 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 revisionsuppdrag i ett aktiebolag under räkenskapsåren 2006–2008. Bolaget bedrev detaljhandel med optiska artiklar i ett tjugotal butiker och hade under den aktuella perioden en omsättning om ca 100 mnkr per år. A-son valdes som revisor i bolaget hösten 2005. Hans revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006 och 2007 avviker inte från standardutformningen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 påtalade han att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat till mer än hälften.

I 32 § fjärde stycket revisorslagen (2001:883) sägs att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. A-son fick del av en sådan underrättelse i oktober 2011. RN:s utredning har därför begränsats till räkenskapsåren 2006–2008.

### 2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket genomförde skatterevision hos bolaget omfattande räkenskapsåren 2006–2008. Revisionen avsåg bl.a. kontroll av om bolaget hade redovisat samtliga inkomster i bolagets butik i A-stad. Skatteverket har ifrågasatt hanteringen av dagskassorna i denna butik.

Bolaget använde ett gemensamt kassasystem för alla butiker utom två. I butikerna i A-stad och S-stad använde bolaget i stället separata kassaregister.

Vid det dagliga kassaavslutet i A-stad gjordes en utskrift av Z-remsan och journalremsan. Det som fanns sparats var Z-rapporten och endast denna hade bifogats kassarapporten. Journalremsan – som ska utvisa varje försäljning, återköp m.m. – hade rivits av och inte sparats. Detta gäller för samtliga de tre aktuella åren.

Vidare var, enligt Skatteverkets analys, kassaregistret i A-stad omprogrammerat, vilket fick till följd att bolagets försäljning kunde minskas i efterhand utan att detta framgick av Z-rapporterna. Enligt Skatteverket minskades försäljningen i A-stad med totalt drygt 4,6 mnkr under åren 2006–2008.

Skatteverket har mot denna bakgrund ifrågasatt om A-sons granskning av bolagets intäktsredovisning har skett enligt god revisionssed.

### 3 A-sons revisionsdokumentation och yttranden

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget avseende räkenskapsåren 2006–2008. Av denna framgår att A-son i en revisionspromemoria för räkenskapsåret 2006, daterad den 28 november 2006, kommenterade det förhållandet att alla butiker inte använde sig av samma kassasystem. Han noterade att butikerna i S-stad och A-stad använde egna kassaapparater

och hans rekommendation var att alla butiker skulle använda sig av samma kassasystem. Vidare finns en revisionspromemoria för räkenskapsåret 2008, daterad den 30 juni 2009, i vilken det har antecknats att journalminne alternativt kontrollremsa för butiken i A-stad saknades för tiden före den 16 december 2008.

A-son har i sina yttranden till RN dels lämnat en övergripande beskrivning av sin granskning av bolagets kassahantering och intäktsredovisning, dels lämnat mer specifika uppgifter om granskningen avseende räkenskapsåret 2007. Han har därvid anfört följande.

Han bedömde att bolagets interna kontroll på en övergripande nivå var acceptabel, men med vissa brister. Revisionsteamet bedömde att det inte fanns förutsättningar för att tillämpa en kontrollbaserad granskning, vid vilken bolagets egna kontroller testas. I stället valde man att utföra substansgranskning. Denna granskningsmetod innebär att det urval som granskas måste göras större än vad som är fallet vid kontrollbaserad granskning. Även vid substansgranskning görs dock urval och stickprov.

Den nu aktuella verksamheten bedrevs som mest i ett tjugotal butiker. Hans avsikt var att under en rullande tidsperiod granska samtliga butiker. Tanken var att delta vid kassainventering i några butiker per år. Under räkenskapsåren 2006–2008 genomfördes sådana besök i totalt fem butiker. Butiken i A-stad var inte bland dessa. Faktorer som invercade på urvalet var exempelvis verksamhetens storlek och butikernas geografiska spridning. Han fann inte brister av sådan art vid granskningen att han bedömde att den borde ha utökats.

Eftersom han hade konstaterat att butikerna i S-stad och A-stad hade kassasystem som avvek från de som fanns i övriga butiker, gjordes det i december 2007 en kassinventering i butiken i S-stad, som var den större av dessa två butiker. Där noterades inga avvikelser. I samband med revisionen av räkenskapsåret 2007 gjordes vidare i maj 2008, på bolagets huvudkontor, en granskning av kassarapporterna från 13 butiker med avseende på Bokföringsnämndens krav. Ingående moment var granskning av bokföringsunderlag (kassarapporten), avstämning av kassarapport mot kvitto (stickprovsvis) och insättning på bank, datum och underskrift samt avstämning mot huvudbok. Vid denna granskning noterades bl.a. att bokföringen av kontanthandel skedde ungefär en gång i veckan. Eftersom det i bokföringslagen (1999:1078) anges att bokföring av kontanttransaktioner ska ske senast dagen efter affärshändelsen, påtalade han denna brist. Detta gjorde han såväl muntligen som i sin revisionspromemoria avseende räkenskapsåret 2007. Det noterades även att underlag för kassarapporterna inte fanns med i bokföringsmaterialet för butikerna i S-stad och A-stad. Han fick vid diskussion med bolaget reda på att underlaget förvarades i respektive butik och han ansåg sig inte ha anledning att misstro den uppgiften. Han rekommenderade emellertid bolaget att förvara underlaget tillsammans med kassarapporten. Kassarapporterna avstämde stickprovsvis mot huvudboken utan anmärkning.

Han har i sina tre revisionspromemorior för de aktuella åren, ställda till styrelsen och ägarna, kommenterat vissa brister i kassahanteringen, dock inte med riktigt samma innehåll varje år. Bolagets företrädare hade förklarat att de två äldre kassaregistren skulle bytas ut, men det skedde inte under de aktuella åren.

Skatteverkets underrättelse rör brister i endast en av bolagets ca 20 butiker. Verksamheten i denna butik utgjorde mindre än 5 procent av bolagets totala omsättning. Resterande knappt 20 butiker hade andra rutiner och således fungerade hanteringen där. Det fanns inte något generellt fel inom bolaget. Enligt Skatteverkets uppgifter hade cirka 1,5 procent av bolagets totala omsättning undanhållits. I revisionsberättelserna skulle han uttala sig om huruvida årsredovisningen gav en rättvisande bild av *bolagets* resultat och ställning och då utgjorde verksamheten i A-stad en mindre del.

Sammantaget ansåg han att den granskning som gjordes av bolagets kassaredovisning och kontanthantering var av acceptabel kvalitet och uppfyllde kraven enligt god revisionssed. Den

brist som Skatteverket har påtalat var inte sådan att den borde ha upptäckts i en sedvanlig revision utförd enligt god revisionssed.

Efter det att han tog del av Skatteverkets uppgifter, har han funderat över om han borde ha upptäckt de förhållanden som Skatteverket beskriver. För att få klarhet har han översiktligt jämfört bruttovinsten mellan olika butiker samt försökt få en bild av butiksförsäljningens fördelning mellan kortköp och kontantköp. Han har även diskuterat dessa frågeställningar med personal på bolagets ekonomiavdelning. Några avvikelser i bruttovinst respektive betalningssätt av sådan betydelse att det skulle ha gjort honom misstänksam har inte framkommit vid denna analys.

Eftersom A-son reviderade bolaget även räkenskapsåret 2005, har RN, trots att det räkenskapsåret inte omfattas av utredningen, frågat honom om han detta räkenskapsår besökte butiken i A-stad. Han har uppgett att han inte gjorde det eftersom det var en relativt liten butik och han inte hade anledning att prioritera den. Han har vidare anfört att han, eftersom räkenskapsåret 2005 var det första han reviderade, generellt utförde mer granskning. Han har även uppgett att han genomgick en intern kvalitetskontroll på sin revisionsbyrå det året, där det aktuella revisionsuppdraget var utvalt, och att han fick godkänt i den kontrollen.

#### **4 RN:s bedömning**

RN konstaterar att A-son, senast vid revisionen av räkenskapsåret 2006, blev medveten om att butikerna i S-stad och A-stad hade avvikande kassasystem. Han identifierade också brister i bolagets interna kontroll. Vidare noterade han i maj 2008, vid granskningen av räkenskapsåret 2007, att bolagets bokföringsmaterial var ofullständigt då underlagen för kassarapporterna saknades avseende butikerna i S-stad och A-stad.

Redan den omständigheten att två av butikerna hade avvikande kassasystem och att bolagets interna kontroll uppvisade brister innebar att det förelåg en förhöjd revisionsrisk. Denna risk accentuerades räkenskapsåret 2007 i och med att A-son då uppmärksammade brister i hanteringen av hur bolaget hade hanterat underlagen för kassarapporterna i de två butikerna med avvikande kassasystem.

För de butiker som hade ett gemensamt kassasystem framstår A-sons granskningsplan, dvs. att successivt granska dessa under en rullande tidsperiod, som rimlig.

Med hänsyn till vad som redan initialt hade framkommit om butikerna i S-stad och A-stad anser RN däremot att A-son skulle ha planerat sin granskning så att kassahanteringen i båda dessa butiker blev föremål för granskning på plats något av de första räkenskapsår som han reviderade. Han utförde räkenskapsåret 2007 en sådan granskning i fråga om butiken i S-stad men underlät, trots vad som det året framkom beträffande bolagets sätt att hantera underlagen för kassarapporterna, att genomföra motsvarande granskning i butiken i A-stad.

Enligt RN:s uppfattning skulle A-son senast vid revisionen av räkenskapsåret 2007 ha granskat bolagets kassahantering på plats i butiken i A-stad. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att butiken i A-stad endast stod för en mindre del av bolagets totala omsättning och att en djupare granskning inte skulle ha lett till att den brist som Skatteverket påtalat skulle ha upptäckts föranleder inte någon annan bedömning. A-son har genom sin otillräckliga granskning åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran är en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson (avvikande mening) och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som föredragit ärendet.