

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit underrättelser från Skatteverket beträffande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av underrättelserna framgår att Skatteverket i samband med skatterevisioner av ett aktiebolag (evenemangsbolaget), avseende perioden 1 januari 2011–31 januari 2012, och ett annat aktiebolag (restaurangbolaget), avseende perioden 1 januari 2011–31 december 2011, har uppmärksammat omständigheter som har föranlett Skatteverket att ifrågasätta om bolagens revisor har utfört en godtagbar granskning av bokföringen i bolagen.

Evenemangsbolagets verksamhet bestod i att driva en stadsfest i S-stad. Restaurangbolagets verksamhet bestod främst i att driva restaurangverksamheten vid en stadsfest i S-stad år 2011 samt viss nattklubsverksamhet. A-son var vald revisor i bolagen under räkenskapsåren den 1 januari 2011–31 december 2011 (evenemangsbolaget) och den 1 maj 2011–30 april 2012 (restaurangbolaget). RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för respektive bolag för de aktuella räkenskapsåren. A-sons revisionsberättelser avvek inte från standardutformningen.

I det följande behandlas i avsnitt 2 kassahantering och bokföring i båda bolagen och i avsnitt 3 förvaltningsersättningar i evenemangsbolaget. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2. Kassahantering och bokföring

2.1 Skatteverkets underrättelse, evenemangsbolaget

Skatteverkets granskning omfattade perioden 1 januari 2011–31 januari 2012. Granskningen täckte således räkenskapsåret 2011. Vid granskningen konstaterades allvarliga brister i kassahanteringen och bokföringen, såsom att kvitton inte bevarades, att kassakontot inte användes i den löpande verksamheten, att e-journaler inte skrevs ut och att vissa inträden och viss dryckesförsäljning inte registrerades i kassaregistren.

2.2 Skatteverkets underrättelse, restaurangbolaget

Skatteverkets granskning omfattade perioden 1 januari 2011–31 december 2011 och täckte därmed en del av räkenskapsåret den 1 maj 2011–30 april 2012. Skatteverket konstaterade mycket allvarliga brister och noterade sammanfattningsvis att bolagets bokföring i flera avseenden stred mot bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078), exempelvis genom att bokföring av kontant försäljning inte skedde senast efterföljande arbetsdag och att erforderliga underlag vid kontantförsäljning saknades.

2.3 A-sons revisionsdokumentation

Av dokumentationen avseende planeringen av revisionen för respektive bolag framgår att A-son bedömde kontantförsäljningen som ett riskområde som skulle granskas. Övrig dokumentation innehåller dock ingenting som utvisar att han utförde någon självständig granskning av kassahanteringen. I dokumentationen återfinns för vart och ett av bolagen en promemoria benämnd *Sammanfattning av väsentliga brister och problemställningar* som har sammanställts av A-son och som innehåller kommentarer rörande brister i kassahanteringen utifrån vad Skatteverket hade kommit fram till i sin skatterevision samt noteringar från samtal som han hade med företagsledningen i respektive bolag.

Av promemorian avseende *evenemangsbolaget* framgår att A-sons granskning av kassahanteringen inskränkte sig till en jämförelse av två dagstotaler med efterföljande insättning på bank. I samband med den granskningen konstaterade han att det fanns differenser mellan kassaregistren och insättningarna av kontanter på banken. Beträffande kontanthantering och kassaredovisning konstateras i promemorian att stora brister hade förelegat och att bolaget inte hade följt Bokföringsnämndens allmänna råd i dessa avseenden. I promemorian har A-son antecknat bl.a. följande: "Bokföring direkt mot bank, kassakvitton saknas/överensstämmer ej med verifikaten, utslagskvitton saknas, elektronisk journal saknas". Vidare har han noterat att dagstotaler för entrén inte hade funnits i bokföringen och att detta berodde på att kassaregistren inte hade fungerat.

Av promemorian avseende *restaurangbolaget* framgår att A-son tog del av Skatteverkets promemoria från skatterevisionen innan han påbörjade sin granskning av räkenskaperna. Han har antecknat att han såg de iakttagelser om brister som Skatteverket hade gjort som starka revisionsbevis. Han har också noterat att det förekom brister beträffande kontanthantering, oredovisade entréer och felaktigt bokförda kostnader men konstaterade att han, baserat på bolagets och Skatteverkets argumentation och hans egna erfarenheter av företagsledningen, inte delade den bedömning som Skatteverket gjort. Han har vidare antecknat att han, trots bolagets bristande intäktsredovisning och bristande interna kontroll, ansåg att räkenskaperna gav en i allt väsentligt rättvisande bild av bolagets finansiella ställning per den 30 april 2012 och att hans slutsats därför blev att han skulle avge en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av bolagen utläsas om han reflekterade över huruvida den bristfälliga redovisningen stred mot bokföringslagen och om han övervägde sin agerandeplikt enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) vid misstanke om brott.

2.4 A-sons yttranden

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Skatteverkets uppfattning om bristerna i kassahanteringen och bokföringen var känd för honom vid tidpunkten för revisionerna av respektive bolag. Han utgick från att Skatteverkets bedömning var riktig i dessa avseenden och han gjorde i sina revisioner en notering om mellanskillnaden mellan Skatteverkets bedömning och bolagens redovisade försäljning. Skillnaden mellan Skatteverkets och bolagens egna bedömningar ansåg han var så liten att den var under hans väsentlighetstal för respektive bolag. Anledningen till att han bedömde att det inte var nödvändigt att han själv granskade kontanthantering och kassaredovisning i bolagen var att han ansåg att Skatteverkets granskning kunde användas som ett starkt revisionsbevis i frågan avseende bolagens brister i dessa avseenden. I efterhand har han avseende revisions-

berättelsernas utformning insett att han lade för stort fokus på någon form av ”god tro” hos företagsledningarna av innebörd att det fanns förklaringar till varför bristerna hade uppkommit och att han hade för stort fokus på att resultat- och balansräkningarna i allt väsentligt var rätt. Han har vidare insett att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för att konstatera att samtliga intäkter hade redovisats och att han borde ha anmärkt på bristerna i de interna rutinerna.

I *evenemangsbolaget* förekom kontantförsäljning endast under tre dagar under hela räkenskapsåret. Han jämförde totalsummorna enligt kassaregistren med insättningar av kontanter på bank under dessa dagar. Det uppstod strömavbrott under en av festivalens dagar vilket medförde att kassorna inte fungerade när publiken skulle in på festivalområdet. Vidare fungerade vissa kassaapparater inte överhuvudtaget. Han utgick därför från att kassarutinen inte fungerade och det kändes därför inte effektivt att granska den rutinen.

Vad gäller *restaurangbolaget* ter det sig som självklart att bolaget behövde använda kassaregister. Dock ansåg han att frågan var mer komplicerad än så, eftersom det för vissa arrangemang förekom förköp från lokala butiker, varvid den enda förekommande transaktionen bestod i att butiken överlämnade kontanter till företrädare för bolaget, som i sin tur satte in kontanterna på bolagets bankkonto. Dessutom ansåg bolagets företrädare att viss försäljning inte var bolagets.

A-son har i sitt yttrande till RN även ifrågasatt vem som bär ansvaret för användning av kassaregister vid samarrangemang.

Beträffande bokföringen har han uppgett att han bedömde att det inte förelåg misstanke om brott i något av bolagen.

2.5 RN:s bedömning

Bristfällig granskning

I både *evenemangsbolaget* och *restaurangbolaget* har intäkterna i huvudsak genererats genom kontantförsäljning. Omfattande kontanthantering innebär typiskt sett en ökad risk för fel och oegentligheter. Vid revisionen av de båda bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisning i övrigt.

Av revisionsdokumentationen och A-sons yttranden framgår att han inte gjorde någon ingående granskning av bolagens hantering av kontanter, kassaredovisning och redovisning av intäkter trots att han vid tidpunkten för revisionerna kände till Skatteverkets iakttagelser avseende denna hantering. Hans kännedom om Skatteverkets iakttagelser befriade honom inte från skyldigheten att göra en egen granskning av väsentliga intäktsposter. I stället borde Skatteverkets iakttagelser ha föranlett honom att ompröva sin riskanalys och anpassa sin granskning efter de tydliga indikationerna på brister i bolagens hantering av intäkterna. Det gjorde han inte. Hans granskning av rutinerna för kassaredovisningen och kontanthanteringen samt av intäktsredovisningen framstår därför som bristfällig. Vad han har anfört om att kassaapparater i *evenemangsbolaget* inte fungerade samt om förköp och samarrangemang inom ramen för *restaurangbolagets* verksamhet föranleder ingen annan bedömning. Bedömningen påverkas inte heller av vad han har anfört om att den beloppsmässiga skillnaden mellan Skatteverkets och bolagens bedömning om den redovisade försäljningen understeg hans väsentlighetstal för

respektive bolag. Detta sammanhänger med att han i sin planering av granskningen hade angett kontantförsäljningen och kassaredovisningen som riskområden och därför hade anledning att noggrant granska dessa områden oavsett valda väsentlighetstal. Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte för något av de två bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Bristfällig bokföring

Enligt 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen (1999:1078) ska kontanta transaktioner bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. I paragrafens andra stycke anges att affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed. Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2001:2 *Löpande bokföring* punkterna 21 och 22, vilka gällde vid tidpunkten för de aktuella revisionerna, framgick att en tillämpning av undantaget i andra stycket förutsatte att alla affärshändelser som hade inträffat under en kalendermånad skulle vara bokförda senast vid utgången av påföljande månad.¹ Vidare framgår av 5 kap. 6 § första stycket bokföringslagen att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Av tredje stycket samma paragraf följer att vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

I 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldigheter 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. Revisorn ska i sådana fall utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser och, om rättelse inte sker inom viss kortare tid, i en särskild handling till åklagaren redogöra för brottsmisstanken. Kravet på redogörelse till åklagaren gäller inte om det misstänkta brottet är obetydligt.

Som ovan har framgått var bokföringen i båda bolagen bristfällig. Kontanta affärshändelser bokfördes i flera fall inte senast påföljande arbetsdag, verifikat saknades för flera affärshändelser, alla entréavgifter var inte bokförda, felaktigt bokförda kostnader förekom m.m. Av A-sons revisionsdokumentation och yttranden framgår att han var medveten om dessa brister.

A-son hade därmed sådan grund för misstanke om bokföringsbrott som avses i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen. Han skulle därför senast i samband med sin revision ha agerat enligt 9 kap. 43-44 §§ nämnda lag. De aktuella bestämmelserna ger visserligen revisorn utrymme att i vissa fall, bl.a. om det brott som misstanken gäller är obetydligt, underlåta att göra anmälan till åklagare. Omständigheterna i detta fall är emellertid enligt RN:s mening inte sådana att A-son har kunnat åberopa den undantagsregeln. Genom att underlåta att följa bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen och genom att i sina revisionsberättelser inte heller anmärka på de allvarliga bristerna i bokföringen har han åsidosatt god revisionssed.

¹ BFNAR 2001:2 har ersatts av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2013:2.

3 Förvaltningsersättningar

3.1 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket ansåg vid sin granskning att vissa fakturor som *evenemangsbolaget* erhöll från bolag som var aktieägare i bolaget var osanna. Dessa fakturor avsåg s.k. "Management Fee" (nedan benämnt förvaltningsersättningar), men var enligt Skatteverkets bedömning att anse som förtäckt vinstutdelning. Vid Skatteverkets granskning påträffades inte några underlag till fakturorna i bokföringen. Skatteverket påträffade inte heller några avtal eller liknande som reglerade förvaltningsersättningar. Skatteverket ansåg vidare att ersättningarna enbart utgick i förhållande till respektive ägarbolags procentuella aktieinnehav i bolaget, vilket innebar att de fakturor avseende ersättningarna som presenterades inte motsvarades av någon faktisk arbetsinsats. Evenemangsbolaget bokförde under räkenskapsåret 2011 en kostnad för förvaltningsersättningar med drygt 3,1 mnkr, inklusive mervärdesskatt.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

Av dokumentationen beträffande planeringen av revisionen framgår att A-son bedömde förvaltningsersättningar till de bolag som var aktieägare i evenemangsbolaget som en "skattemässig" och "revisionsmässig" problemställning. Av dokumentationen i övrigt kan dock inte utläsas vilka granskningsåtgärder som han planerade att genomföra avseende dessa ersättningar. I revisionsdokumentationen återfinns inga skriftliga avtal eller motsvarande dokument som utvisar vilka överenskommelser som hade träffats beträffande ersättningarna. Av promemorian benämnd *Sammanfattning av väsentliga brister och problemställningar* framgår att A-son diskuterade frågan om förvaltningsersättningarna med revisorer från två större revisionsbyråer, vilka enligt hans anteckningar inte bedömde att det skulle medföra några problem att betala ut ersättningarna. Av anteckningarna framgår också att de som var operativa i bolaget först tog ut ett arvode om 300 kr per timme för arbetet kring själva festivalveckan. När resultatet i bolaget var i stort sett klart, beslutade aktieägarna/styrelsen vilket belopp som skulle faktureras för övriga tjänster. A-son har vidare i promemorian antecknat att den uppgift som han hade fått att styrelseledamöterna arbetat cirka 250 timmar vardera, utöver det operativa arbetet under festivalveckan, inte framstod som orimlig. Arbetsuppgifterna bestod enligt hans noteringar bl.a. i ekonomifunktioner, försäljning till företag, avtalshantering med artister, föreningar, vakter m.fl., myndighetskontakter, personalfrågor, tidningsproduktion, hantering av hemsida, bygghantering samt telefonkontakter, e-postkorrespondens och möten. Han har i promemorian antecknat att 250 timmar kvalificerat arbete för var och en av de sex berörda delägarna i bolaget summerar till 1 500 timmar samt att med ett för alla gemensamt timarvode om 1 500 kr blir totalsumman 2,25 mnkr. Han har vidare antecknat att en sammanlagd förvaltningsersättning uppgående till 2,5 mnkr visserligen kan anses som hög, men att den inte föranledde någon anmärkning i revisionsberättelsen. I övrig revisionsdokumentation återfinns inget material som utvisar vad de ovan angivna beräkningarna grundar sig på.

3.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Hans uppfattning var att förvaltningsersättningarna inte utgjorde förtäckt vinstutdelning, utan motsvarade delägarnas faktiska arbetsinsatser. Ersättningarna var ingen ny företeelse det aktuella räkenskapsåret. Motsvarande ersättningar hade yrkats öppet avdrag för i deklarationer tidigare år

och godkänts av Skatteverket. Nytt för det aktuella räkenskapsåret var att ersättningarna uppgick till ett högre belopp än tidigare räkenskapsår. I den aktuella typen av verksamhet är risktagandet väldigt stort eftersom försäljningen bara sker under några dagar och är starkt väderberoende, medan faktiskt arbete utfördes nästan ett helt år i förväg. Utfallet av evenemanget måste vara känt innan man kan ta ut lön, eller som i det aktuella fallet betala ut förvaltningsersättningar. De beräkningar av tidsåtgången för arbetsinsatserna som han har redogjort för i sin revisionsdokumentation grundar sig på hans egna resonemang, med utgångspunkt från hans kännedom om företaget och dess företrädare.

3.4 RN:s bedömning

Av International Standards on Auditing (ISA) 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkten 15, följer att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. Vidare följer av ISA 550 *Närståendeförhållanden* att närståendetransaktioners karaktär kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna än transaktioner med fristående parter genom att de kanske inte genomförs till normala marknadsvillkor. I sådana fall är det angeläget att revisorn granskar vad transaktionerna innebär, hur de redovisas och formerna för eventuella avtals ingående.

I förevarande fall har *evenemangsbolaget* under det aktuella räkenskapsåret verkställt utbetalningar, betecknade som "förvaltningsersättningar", till bolagets ägare. Utbetalningarna, som har varit på betydande belopp, har utgjort närståendetransaktioner. Mot bakgrund av Skatteverkets iakttagelser – som A-son hade kännedom om – har det framstått som oklart om i vilken utsträckning ägarbolagen hade lämnat några motprestationer till bolaget. Av revisionsdokumentationen och A-sons yttranden till RN att döma hade han inte heller tillgång till några skriftliga avtal eller liknande dokument som kunde bringa klarhet i fråga om arten av de utbetalade ersättningarna. Med hänsyn till att det var fråga om närståendetransaktioner som inte var grundade på annat än muntliga överenskommelser skulle A-son ha vidtagit ytterligare åtgärder för att utreda huruvida transaktionerna hade ingåtts på marknadsmässiga villkor och i vad mån bolaget hade gottgjorts genom utförda tjänster som motsvarade utbetalningarna. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisions sed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Av RN:s utredning framgår att A-sons granskningar av kontanthantering, kassaredovisning och intäktsredovisning i övrigt har varit otillräcklig i såväl *evenemangsbolaget* som *restaurangbolaget*. Utredningen har även utvisat att A-son i sina revisionsberättelser för båda bolagen borde ha anmärkt på bristerna i bokföringen. Vidare har han underlåtit att följa bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen. Han har i båda bolagen tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar trots att han till följd av bristerna i redovisningen inte har haft grund för detta. Beträffande närståendetransaktioner i form av utbetalda förvaltningsersättningar från *evenemangsbolaget* har han underlåtit att skaffa sig tillräckliga underlag för att bedöma om ersättningarna hade utgjort s.k. förtäckt vinstutdelning.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger honom till last är allvarligt. Detta gäller i synnerhet den

bristfälliga granskningen av bolagens kontanthantering, kassaredovisning och intäktsredovisning i övrigt. Han ska därför 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Wilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Erik Swartling som har föredragit ärendet.