

## D 47/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag för räkenskapsåren den 1 juli 2001–30 juni 2002 och den 1 juli 2002–30 juni 2003.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Bolagets verksamhet bestod under den aktuella tiden av person- och godsbefordran med taxi- respektive budbilar. Bolagets omsättning har för räkenskapsåret 2001/02 redovisats med 3,7 mnkr och för räkenskapsåret 2002/03 med 4,8 mnkr. Skatteverket har vid en jämförelse av bolagets taxameterrapporter med dess redovisning bland annat funnit att bolaget systematiskt har underlåtit att bokföra en omfattande del av de körningar som betalats kontant. Redovisade kontant inkörda medel har uppgått till 55 000 kr räkenskapsåret 2001/02 och 100 000 kr räkenskapsåret 2002/03. Ej bokförda kontanta betalningar har enligt Skatteverkets uppgifter uppgått till 150 000 kr respektive 200 000 kr. Någon löpande bokföring av kontanta medel har inte funnits. Skatteverket har också funnit att bolagets företrädare har gjort väsentliga kontanta uttag ur bolaget vilka inte har blivit bokförda. Skatteverket ifrågasätter mot denna bakgrund om A-sons granskning har varit så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Revisionsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren avviker inte från standardutformningen.

A-son har anfört följande. Bolaget hade inte någon anställd för administration. Redovisningen hanterades externt. Hon har vid sin granskning av bolagets intäkter fokuserat på kundfordringar. Fakturerade uppdrag motsvarade såvitt framkom av hennes granskning ca 80–85 procent av bolagets omsättning varför hon bedömde säkerställandet av denna post som väsentligt. Hon har stickprovsvis kontrollerat att fakturorna satt i nummerordning samt stämt av kundfordringar per balansdagen genom att gå igenom verifikaten två månader framåt i tiden. Avstämning av kassa mot bankkontoutdrag gjordes av den redovisningsbyrå som skötte bokföringen. A-son har gjort några stickprov varvid hon kontrollerade bokföringen mot bankens kontoutdrag samt stämde av bokföringen per balansdagen mot bankens engagemangsbesked. Hon har också gjort stickprov på kontot för sexprocentig mervärdesskatt. Kontantintäkterna redovisades i samband med insättning på bankkontot, vilket skedde vecko- eller månadsvis med insättningsverifikaten som grund. Taxameterrapporter häftades ibland till insättningsverifikaten. Den aktuella taxirörelsen bedrivs i landsorten. Eftersom en landsortstaxis körningar i huvudsak består av fakturerade uppdrag (skolkörningar, sjuktransporter, färdtjänst) och eftersom körningar mot kontanta medel därmed inte var en väsentlig del av det aktuella bolagets omsättning, har hon inte bedömt det nödvändigt att kontrollera taxameterrapporterna. Det gör hon däremot regelmässigt vid revision av taxirörelser i städer där andelen kontantbetalningar är större. Vid jämförelse med två andra taxibolag med verksamhet i landsorten framstod omsättningen och bränsleförbrukningen som rimliga. Den löpande kassaredovisningen har enligt A-sons mening varit bristfällig. Mot bakgrund av hennes bedömning att det var fråga om en landsortstaxi med ett fåtal kontantkörningar bedömde hon dock inte bristerna som så allvarliga att det inte trots dessa i huvudsak gick att följa rörelsens resultat och ställning.

RN, som tagit del av A-sons dokumentation, gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 bokföringslagen (1999:1078) ska ett bokföringspliktigt företag löpande bokföra alla affärshändelser och se till att det finns verifikationer för samtliga bokföringsposter. Av 5 kap. 2 § första stycket samma lag framgår att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och andra affärshändelser ska bokföras så

snart det kan ske. En verifikation ska enligt 5 kap. 7 § första stycket innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I 6 § tredje stycket samma kapitel finns bestämmelser om användning av s.k. gemensam verifikation för flera affärshändelser. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får inbetalningar under en dags försäljning dokumenteras genom gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

Enligt god revisionssed ska en revisor påtala brister i det reviderade bolagets redovisning och i anslutning till det upplysa om de krav som ställs på redovisningen. Allvarigare brister ska påpekas skriftligen eller tas upp i en formell erinran till styrelsen enligt 10 kap. 35 § aktiebolagslagen (1975:1385).<sup>1</sup> Sådana brister kan ytterst leda till att revisorn måste göra en anmärkning i revisionsberättelsen.

När det gäller god revisionssed har från och med år 2004 fokus riktats mer mot granskningen av företagets intäktsredovisning, något som delvis sammanhänger med att Revisionsstandard i Sverige (RS) trädde ikraft den 1 januari detta år. Revisionen av de i ärendet aktuella räkenskapsåren 2001/02 och 2002/03 inföll före RS införande. Av god revisionssed, som den då kom till uttryck i FAR:s rekommendation Revisionsprocessen,<sup>2</sup> följer dock också att en revisors ställningstagande till posterna i resultat- och balansräkningarna ska grundas på en kombination av åtgärder som syftar till att verifiera innehållet i posterna och åtgärder som avser att verifiera att bolagets interna kontroll säkerställt en fullständig och riktig redovisning. Substansgranskning kan avse dels detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon, dels analys av trender och nyckeltal (analytisk granskning). Analytisk granskning kan användas som komplement och kan reducera detaljgranskning av individuella transaktioner och saldon. I ett ägarlett bolag kan den interna kontrollen sättas ur funktion av företagsledningen, vilket leder till ökat behov av granskning av ett urval av individuella transaktioner.

Bolagets kontanta intäkter bokfördes vecko- eller månadsvis vanligtvis endast med insättningskvitto från bank som grund. Det kan därmed konstateras att bokföringslagens krav på bokföring senast påföljande arbetsdag inte var uppfyllt och kraven vad gäller utformningen av verifikationerna var inte heller uppfyllda. A-son har vidgått att bolagets bokföring av kontanta medel var bristfällig. Att detta inte föranledde någon åtgärd från hennes sida har hon förklarat med att bolagets kontanta intäkter inte har utgjort en väsentlig del av bolagets totala intäkter. Det rör sig dock om återkommande systematiska brister i redovisningen under flera räkenskapsår, varför det ankom på A-son att påtala dessa för företagsledningen samt att upplysa om de krav som bokföringslagen ställer på redovisningen av kontanta medel. Genom att inte vidta någon åtgärd med anledning av bristerna har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller bolagets fakturerade försäljning har A-son utfört sin granskning genom att stickprovsvis kontrollera att fakturorna satt i nummerordning. Därutöver har A-sons granskning av de totala intäkternas fullständighet begränsats till att jämföra bolagets redovisade intäkter samt dess bränsleförbrukning dels med tidigare räkenskapsår i bolaget, dels med andra taxibolag. Särskilt med hänsyn till A-sons kännedom om bolagets bristfälliga rutiner för redovisning av kontanter, finner RN att A-sons granskning av bolagets redovisade intäkter inte lever upp till de krav på omfattning av urval av transaktioner som ställs enligt god revisionssed. Genom att inte i tillräcklig utsträckning granska fullständigheten av bolagets intäktsredovisning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551).

<sup>2</sup> Jfr. FAR:s Samlingsvolym 2003.

A-son har på sätt som framgår ovan åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.