

## D 47/99

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län angående godkände revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag som har varit föremål för skatterevision avseende räkenskapsåren den 14 oktober 1994–31 augusti 1995 och den 1 september 1995–31 augusti 1996. Bolagets verksamhet bestod i taxitrafik. Vid skatterevisionen har ett antal felaktigheter påträffats i bolagets bokföring. Bolaget har varit registrerat för att tillämpa faktureringsmetoden vid mervärdesskatteredovisningen men har tillämpat denna endast vad avser kundfordringar. Leverantörsskulder har bokförts först vid betalningstillfället och då per fakturadagen. Även i övrigt har kronologin i bokföringen varit bristfällig. En utbetalning av rekryteringsersättning bokfördes först efter sju månader och en aktieförsäljning bokfördes först efter elva månader. Vissa affärstransaktioner har inte bokförts alls. I sin verksamhet har bolaget använt sig av taxibilar som hyrts in från fadern till bolagets två aktieägare. Bolaget har löpande utfört tjänster åt ett kundbolag som har betalat för tjänsterna till fadern personligen. Dessa betalningar från kundbolaget till fadern har i bolaget bokförts på checkräkningskontots debetsida. Därifrån har avräknats faderns fordran på bolaget för hyra av taxibilar, vilket har krediterats samma konto. Då fadern därefter har betalat mellanskillnaden till bolaget har det inte bokförts i bolaget. Betalning av leverantörsskulder på 126 000 kr har bokförts under den sista månaden av räkenskapsåret 1995/96 trots att betalning skedde först påföljande räkenskapsår. En löneutbetalning till en av aktieägarna i maj 1995 blev över huvud taget inte bokförd. Samma aktieägare tog i juni 1996 ut 100 000 kr från bolagets checkkonto och återbetalade kort därefter 5 000 kr till kontot. Inte heller de transaktionerna bokfördes. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för de två räkenskapsåren.

A-son har anfört bland annat följande. Att bolaget tillämpade faktureringsmetoden för kundfordringar men inte för leverantörsskulder bedömdes inte som ett så allvarligt fel att skriftlig anmärkning behövde göras eftersom leverantörsskulderna uppgick till ett förhållandevis litet belopp. Han påpekade dock förhållandet muntligen, varefter bolaget bytte bokföringsmetod för leverantörsskulder i april 1996. Den kronologiska ordningen var dock otillfredsställande även efter metodbytet, eftersom bolaget övergick till att vid betalningstidpunkten bokföra leverantörsskulder per förfallodagen och inte per betalningsdagen. Det kan ha varit så att bolagets företrädare missförstod hans påpekande. Han tillrättavisade dem på nytt i maj 1996 men följde därefter inte upp att tillrättavisningen efterlevdes. Att två affärshändelser bokfördes sju respektive elva månader försent accepterade han sedan han fått en tillfredsställande förklaring från bolaget. Bolagets företrädare visste inte hur de båda affärshändelserna skulle bokföras och bad honom därför om hjälp med konteringen. Varje gång han sammanträffade med företrädaren hade denne dock glömt att ta med sig de aktuella handlingarna. Först i samband med bokslutet fick han tillfälle att hjälpa till med bokföringen av transaktionerna. Aktieägarnas faders inbetalningar till bolaget utgjorde vad fadern mottagit från kunden med avdrag för fordran på bolaget för bilhyra. Denna mellanskillnad motsvarades av det positiva saldo som fanns på checkräkningskontot. Faderns inbetalningar till bolaget bokfördes inte i bolaget eftersom det positiva saldot i så fall skulle ha fördubblats. Om det hade funnits ett separat avräkningskonto för fadern hade samtliga transaktioner kunnat bokföras utan att fel hade uppstått. Att upprätta ett sådant konto var emellertid inte praktiskt genomförbart. Den oredovisade löneutbetalningen till aktieägaren i maj 1995 upptäckte han inte. Däremot uppmärksammade han vid stickprovgranskning av april månad 1995 en annan oredovisad löneutbetalning till samma aktieägare. Denna

utbetalning bokfördes i maj efter påpekande från honom, varvid han särskilt instruerade bolagets företrädare om vikten av att rätt redovisa löneutbetalningar. Med hänsyn till detta fann han inte anledning att tro att ytterligare en oredovisad löneutbetalning till samma aktieägare skett påföljande månad och granskade därför inte löner för maj månad. Verifikation för utbetalningen fanns i verifikationspärmen. Checkräkningens saldo per bokslutsdagen den 31 augusti 1996 misstämde med 3 500 kr. Eftersom differensen var så pass liten accepterade han den utan vidare utredning i tron att den var en följd av den dåliga kronologiska ordning som tidigare rått och som han påpekat i maj 1996. Han inser i efterhand att det var ett misstag att inte kontrollera att bristerna i kronologin åtgärdats efter detta påpekande. Om han hade gjort det skulle han ha upptäckt aktieägarens oredovisade uttag i juni 1996 och att leverantörsskulder felaktigt bokförts som betalda per bokslutsdagen.

RN gör följande bedömning.

Av 8 § bokföringslagen (1976:125) följer att affärshändelser skall bokföras i kronologisk ordning post för post. Vidare föreskrivs att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag och att övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Bokföringsnämnden har i ett uttalande (BFN U 89:5) behandlat frågan när grundbokföring senast skall ske. Det framhålls därvid att det inte går att fastställa någon absolut yttersta tidsgräns för när grundbokföring av en affärshändelse måste ha skett men att en affärshändelse som inträffat under en kalendermånad enligt god redovisningssed skall grundbokföras senast under den påföljande månaden. Längre fördröjning kan enligt Bokföringsnämnden godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur.

Bolaget har bokfört två affärshändelser först efter sju respektive elva månader. Även med hänsyn till vad A-son anført om skälen för dröjsmålet kan detta inte anses förenligt med vad bokföringslagen och god redovisningssed kräver. Bolagets system att tillämpa faktureringsmetoden för kundfordringar men inte för leverantörsskulder strider mot god redovisningssed. A-son har tillrättaviserat bolaget först en gång, varefter bolaget trots viss omläggning av rutinerna alltjämt bokförde leverantörsskulder på ett felaktigt sätt, vilket föranledde ytterligare ett tillrättaviserande.

I 4 § bokföringslagen fastslås den grundläggande regeln för den löpande bokföringen att alla affärshändelser i verksamheten skall bokföras. Med affärshändelser menas därvid varje förändring i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder.

Aktieägarnas far har löpande mottagit ersättning för utförda tjänster vilket han sedan redovisat till bolaget med avdrag för sin hyresfordran på bolaget. Transaktionerna mellan kunden och fadern har bokförts på bolagets checkräkningskonto. Faderns inbetalning till bolaget har däremot inte bokförts. Bolagets bokföring av poster på checkräkningskontot har därmed inte motsvarat betalningsströmmarna på kontot. De faktiska transaktionerna på checkräkningskontot har inte kunnat följas i bokföringen. Bokföringen har därmed inte uppfyllt vad som föreskrivs i 4 § bokföringslagen om löpande bokföring av affärshändelser.

De brister som A-son upptäckt gör sammantaget att bolagets bokföring avvikit från lag och god sed i sådan utsträckning att det borde ha påtalats i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1995/96.

Mot bakgrund av att A-son först påtalat felaktigheter i bokföringsrutinerna, därefter upptäckt att bolaget trots tillrättaviserningen alltjämt bokförde på ett felaktigt sätt och därför en andra gång påpekat felaktigheter borde det ha framstått som angeläget för honom att därefter förvissa sig om att bolaget slutligen infört från kronologisk synpunkt godtagbara rutiner för den löpande bokföringen. Vid en sådan uppföljning skulle han, vilket han i efterhand har medgett, ha upptäckt det oredovisade uttaget av delägaren och den felaktigt bokförda betalningen av leverantörsskulder kring bokslutet. RN finner att A-son vid sin revision borde

beaktat risken för att tidsmässiga fel i bokföringen alljämt förelåg och därför följt upp att tillrättavisandena slutligen uppfattats av bolaget.

Vad gäller delägarens oredovisade löneuttag i maj 1995 konstaterar RN att A-son uppmärksammat att en löneutbetalning till samma aktieägare i april månad samma år inte bokförts och att han i maj månad påpekat detta för bolagets företrädare. I sitt yttrande till RN har han framhållit dessa förhållanden som ett skäl till att inte granska löneutbetalningarna för påföljande period. RN anser dock att det faktum att ett allvarligt fel i bokföringen konstaterats för en period och påtalats snarare utgör en särskild anledning att följa upp om felet återkommer under kommande perioder. A-son borde således ha kontrollerat lönerna för maj månad, varvid den aktuella oredovisade utbetalningen skulle ha upptäckts.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor dels genom att inte anmärka i sina revisionsberättelser på uppmärksammade brister, dels genom att trots indikationer på ytterligare brister inte företa lämpliga kontrollåtgärder.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Claes Norberg och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.