

LR: dom 2008-07-15, mål nr 970-08

## D 48/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons granskning av bl.a. intäktsredovisningen i ett aktiebolag under räkenskapsåren 2003 och 2004. Bolaget har bedrivit sjukgymnastikverksamhet och har haft två delägare som båda varit verksamma i rörelsen. Intäkterna redovisades för respektive år med drygt 2 mnkr, varav ca 180 000 kr har avsett kontant betalning från patienter och resten ersättning från landstinget.

Skatteverket har anfört bl.a. följande.

De båda delägarna har haft avtal med landstinget vilket innebär att landstinget har ersatt bolaget för utförda behandlingar med undantag för det s.k. patientarvodet, vilket bolaget självt uppburit från patienterna. För barn och ungdomar samt patienter med frikort har landstinget även betalat patientavgiften upp till ett visst fastställt takbelopp. I bokföringen saknas underlag för den kontanta inkomstredovisningen. Enligt bolagets receptionist har de kontanta patientavgifterna lagts i en låda. Därifrån har pengar tagits till utgifter och mellanskillnaden har satts in på bank som dagskassa. Detta har skett vid drygt 20 tillfällen under räkenskapsåret 2003 och knappt 30 tillfällen under räkenskapsåret 2004. I tiddagböckerna har receptionisten antecknat hur patienterna har betalat och med vilket belopp. För tidiga morgnar och sena eftermiddagar, när receptionisten inte har varit på plats, saknas dock i stor utsträckning anteckningar som visar hur betalning har skett.

Privata vårdgivare lämnar varje månad (ibland för flera månader) en sammanställning till landstinget med ersättningsanspråk, i vilken man anger hur många patienter man haft totalt och hur många som varit barn, haft frikort etc. Utifrån denna redogörelse begär vårdgivaren ersättning för utförda behandlingar. Ersättning begärs även för patientavgifter för barn och ungdomar samt för dem som har frikort. I sammanställningen anges även vad ersättningstaket uppgår till. Ersättningstaket är lika med begärd ersättning samt de avgifter som fås från patienterna. Utifrån sammanställningarna till landstinget går det mycket enkelt och snabbt att räkna ut hur stora patientavgifter som den privata vårdgivaren har fått från patienterna.

I det aktuella bolaget har för räkenskapsåret 2003 bokförts ett belopp som är drygt 80 000 kr lägre än vad som anges i bolagets sammanställningar till landstinget. För räkenskapsåret 2004 uppgår motsvarande belopp till drygt 117 000 kr.

Med tanke på nu nämnda brister och att det med relativt små medel hade varit möjligt att göra en i stort sett fullständig kontroll av bolagets intäktsredovisning har Skatteverket ifrågasatt om A-son, som för båda räkenskapsåren avgett rena revisionsberättelser, har genomfört den granskning som krävs enligt god revisionssed.

A-son har anfört bl.a. följande.

Bolaget var ett s.k. kombiuppdrag för den revisionsbyrå där A-son är verksam och han har varit bolagets revisor sedan år 1998. Han har bedömt att det inte förelegat någon risk för avsiktliga fel i bolagets redovisning och han har genom analytisk granskning konstaterat att det funnits en ekonomisk kontinuitet i verksamheten med små variationer på respektive konto. Bolaget har, på grund av att de två delägarna haft svårt att komma överens, haft problem med den interna kontrollen men dessa brister har inte varit väsentliga. Bristerna har därtill varit av

övergående art eftersom delägarna beslutat att från och med år 2005 driva verksamheten vidare i separata bolag.

Bolaget har fått intäkter från landstinget och från sina patienter. Vid revisionerna har fokuserats på bolagets kundfordringar, dvs. fordringar på landstinget. Bolaget har gjort sammanställningarna till landstinget utifrån gjorda patientbokningar, som innehåller noteringar om betalning (frikort eller annan betalning). Vid granskningen av bolagets kundfordringar per den 31 december 2004 har A-son uppmärksammat att underlaget bestod av handskrivna noteringar på "lappar" och borde förbättras. Bolaget har dock alltid fått begärd ersättning från landstinget. Han har tolkat det som att landstinget inte har haft något att invända mot underlagen. A-son eller hans revisionsassistent har årligen följt upp 2–3 av bolagets sammanställningar till landstinget utan att finna något att anmärka på. Eftersom landstinget varit bolagets huvudsakliga intäktskälla har han inte haft anledning att betrakta bolagets intäktsredovisning som ett riskområde vid revisionen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella åren.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2003 har antecknats att försäljningen granskats genom stickprov. Det finns inte någon underliggande dokumentation som visar hur denna granskning gått till eller vilka iakttagelser som gjorts. I dokumentationen för räkenskapsåret 2004 har antecknats att omsättningen är på "samma nivå som fg år". I en revisionspromemoria avseende räkenskapsåret 2003 har A-son noterat att kontrollen över kassaredovisningen var bristfällig och att det "vid flertalet tillfällen saknas rapporter från dagskassor". I dokumentationen för år 2004 har han antecknat att det förekommit vissa problem med "kassor" under året, bl.a. en stöld som polisanmälts.

RN har med anledning av de knapphändiga noteringarna i revisionsdokumentationen begärt att A-son skall redogöra närmare för sin granskning av bolagets intäkter. Han har därvid uppgett att uppföljning har gjorts mot landstinget och delägarna i kombination med att de båda delägarnas egna noteringar och arbetstider har granskats. Han har också gjort en sedvanlig uppföljning med den som skött redovisningen varvid det framkom att bolagets hantering löpande har skett på ett acceptabelt sätt. Han ansåg inte att de brister som framkommit har haft någon väsentlig inverkan på bolagets redovisning. Bolagets kontanta transaktioner var inte av någon större omfattning.

RN gör följande bedömning.

Kontantbetalningar är generellt förknippade med en hög inneboende risk. Transaktionernas omfattning och omständigheterna i övrigt kan dock vara sådana att revisionsrisken i vissa fall ändå kan bedömas som låg. Förevarande ärende rör A-sons granskning av räkenskapsåren 2003 och 2004. När det gäller god revisionssed har från och med år 2004 kraven på revisorers granskning av företagets intäktsredovisning ökat, något som delvis sammanhänger med att Revisionsstandard i Sverige (RS) trädde ikraft den 1 januari detta år.

Vad gäller detta ärende har A-son hänvisat till att bolagets intäkter till övervägande del härrörde från landstinget som inte har haft några invändningar mot de underlag som bolaget har sammanställt. Som framgått har bolaget dock även fått en viss del av intäkterna i form av kontanter (patientavgifter). Även om dessa avgifter endast har utgjort en mindre del av de totala intäkterna kan inte intäktsredovisningen, som A-son gjort gällande, anses ha varit ett område som inte var förknippat med risk vid revisionen. Detta inte minst mot bakgrund av att han båda

åren varit medveten om brister när det gäller bolagets hantering av kontanter. RN anser därför att det båda åren har ålegat A-son att fördjupa sin granskning avseende bolagets intäktsredovisning.

I A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2003 finns antecknat att försäljningen granskats genom stickprov. Räkenskapsåret 2004 har noterats att omsättningen är på samma nivå som föregående år. På RN:s frågor om intäktsgranskningen har A-son lämnat allmänt hållna svar som inte kan ligga till grund för någon närmare bedömning av hans granskningsinsatser. Enligt praxis är det revisorn som har bevisbördan för att uppgivna men inte dokumenterade revisionsåtgärder faktiskt har vidtagits.<sup>1</sup>

A-son har varken genom sin dokumentation eller redogörelse för vidtagna granskningsåtgärder gjort sannolikt att han har inhämtat tillräckliga revisionsbevis för att bedöma fullständigheten i bolagets intäktsredovisning under de två aktuella åren. Vad han har anfört om förbättring av den interna kontrollen från och med år 2005 medför inte någon annan bedömning.

Genom att inte i tillräcklig omfattning granska bolagets intäktsredovisning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas en varning.

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

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 Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.

---

<sup>1</sup> Kamrarrättens i Stockholm domar den 27 april 2001 i mål nr 891-1999, den 8 september 2003 i mål nr 3966-02 och den 10 maj 2005 i mål nr 3998-04.