

LR: 1998-03-11, Ö 2265-97 (ref)

## D 1/97

Skattemyndigheten i X län har till Kommerskollegium (KK) inkommit med en underrättelse beträffande godkände revisorn A-son. Underrättelsen rör A-sons granskning av posterna kundfordringar och varulager vid revisionen av ett aktiebolag räkenskapsåret 1991/92.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångs- bestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av godkännandet.

Skattemyndigheten har i samband med revision i bolaget (ett gjuteri) uppmärksammat bl.a. följande omständigheter.

I bolagets bokslut per den 30 april 1992 har interimiska fordringar redovisats om totalt 621 098 kr. Dessa fordringar omfattar bl.a. elva fakturor avseende varor som levererats i april men där faktureringen skett först efter bokslutet. Genom en jämförelse mellan packsedlar och fakturor har konstaterats att ytterligare 525 838 kr avseende tjugoen olika fakturor skulle ha redovisats som en tillgång per bokslutsdagen. Leveranserna skedde under den sista veckan i april 1992. Bolagets ställföreträdare har medgivit att bolaget försummat att redovisa fordringarna.

Bolaget har vidare bland lagertillgångarna redovisat ett lager av aluminium och zink om respektive 23 000 kg och 13 700 kg per bokslutsdagen. Bolaget saknade vid denna tidpunkt lagerbokföring. I balansräkningen upptogs lagret till ett värde av totalt 636 946 kr. Enligt skattemyndighetens beräkningar, som utförts med utgångspunkt från bolagets inköp av metall och en uppskattad genomsnittlig förbrukning, fanns i lagret per bokslutsdagen åtminstone 117 095 kg aluminium och 92 320 kg zink. Skattemyndighetens beräkning resulterar i ett totalt lagervärde om 1 856 338 kr, dvs. en differens om 1 219 392 kr. Bolaget har under revisionens gång lämnat in en ny deklaration i vilken lagrets värde tagits upp till 1 836 946 kr och får därför anses i huvudsak ha godtagit skattemyndighetens värdering.

A-son har inkommit med yttrande. Han har därvid bl.a. uppgett att han varit revisor i bolaget sedan 1973.

A-son har beskrivit bolagets faktureringsrutiner såsom varande fasta och enkla. Fakturering skedde i regel samma dag som godset levererades eller möjligen någon dag senare. Han bedömde därför att det inte var nödvändigt att granska fordringarna med mer än sedvanliga insatser. Vid granskningen jämförde han bolagets fakturor mot grundboken. Avklippskontrollen skedde på så sätt att samtliga fakturor utställda under den första månaden på det nästföljande räkenskapsåret (maj 1992) kontrollerades. Därvid framkom att vissa av faktureringarna borde ha hänförts till det föregående räkenskapsåret. Några felperiodiserade fakturor från andra hälften av maj 1992 upptäcktes inte. A-son bedömde därför att han inte behövde utvidga kontrollen till nästa månad. Mot bakgrund av hans erfarenhet av bolagets rutiner samt företagsledarens ovanligt stora intresse av att snabbt få betalt av kunderna hade han ingen som helst anledning att misstänka att det skett ytterligare leveranser som fakturerats efter den "rena" perioden, med vilken avses andra hälften av maj 1992.

Vad beträffar varulagret så gör A-son gällande att bolaget hade ett tillförlitligt redovisningssystem. Han granskade lagret med utgångspunkt från materialförbrukning och inköp jämfört med bolagets egna kalkyler. Beräkningarna stämde väl med hans tidigare

erfarenheter. Varulagrets storlek var också rimligt i förhållande till bolagets omsättning. Han ansåg det därför inte nödvändigt att närvara personligen vid den fysiska inventeringen i samband med bokslutet. Han besökte emellertid bolaget ett par gånger varje år. Lagret var lätt att inventera. Personalen var van och kunde produkterna. A-son förstår inte varför företagsledaren godtagit skattemyndighetens beräkningar som bygger på lösa antaganden. Enligt hans uppfattning har lagret värderats till ett rimligt belopp i bokslutet. A-son har även framfört ett flertal invändningar mot skattemyndighetens beräkning av lagervärdet.

RN, som har haft tillgång till A-sons dokumentation över uppdraget, gör följande bedömning.

A-son har beträffande kundfordringarna hävdats att bolaget haft fasta och enkla faktureringsrutiner. Av vad han yttrat och av hans dokumentation framgår dock inte att han har företagit någon granskning av hur faktureringen skötts under det aktuella räkenskapsåret. A-son har endast antecknat att faktureringsrutinerna erfarenhetsmässigt fungerat bra. Vid en, vad A-son benämner, sedvanlig granskning har han uppmärksammat att vissa fakturor som rätteligen borde ha redovisats räkenskapsåret 1991/92 har utelämnats i bokslutet. Trots denna upptäckt har han såvitt kan utläsas av handlingarna inte utvidgat kontrollen till att även omfatta en jämförelse av huruvida bolagets leveranser enligt fraktsedlarna överensstämmer med vad som fakturerats. A-son borde ha företagit en sådan granskning.

Även beträffande varulagret har A-son hänvisat till att bolaget haft väl fungerande rutiner. I likhet med vad som sagts ovan beträffande kundfordringarna finns emellertid inte heller här något som tyder på att han under räkenskapsåret granskat hur rutinerna fungerade i praktiken. A-sons allmänna uttalande att han årligen brukat göra ett antal besök hos bolaget föranleder inte RN att härvid göra någon annan bedömning. När det gäller frågan om lagrets storlek och värde finner RN inte några skäl att ifrågasätta skattemyndighetens beräkningar. Det förhållandet att företagsledaren i allt väsentligt godtagit skattemyndighetens värden talar också för att dessa är rättvisande. Enligt skattemyndigheten har mindre än 18 % av det faktiska lagret av metall redovisats i bokslutet. Det är alltså fråga om en betydande avvikelse. RN finner det därför utrett att varulagret tagits upp till ett väsentligt för lågt värde i bokslutet. I FAR:s rekommendation om granskning av balansposten varulager anges inledningsvis att felaktigheter i denna post sannolikt är den vanligaste orsaken till felaktigheter i företagets redovisade resultat och att revisorn därför ofta har anledning att förlägga tyngdpunkten av sin arbetsinsats till granskningen av varulagret. Bolaget hade räkenskapsåret 1991/92 inte någon lagerbokföring utan varulagret fastställdes genom fysisk inventering per balansdagen. För att ha möjlighet att bedöma lagrets värde borde A-son ha närvarit vid denna inventering.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son underlåtit att utföra det nu ifrågasatta revisionsuppdraget enligt god revisions sed. A-son har därmed åsidosatt sina plikter som revisor.

Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Anne-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.

## **Länsrätten i Stockholms län, Rotel 31**

### **Dom 1998-03-11 i mål nr Ö 2265-97**

A-son har överklagat beslutet och yrkat att varningen skall undanröjas. Till stöd för sin talan har han anfört bl.a. följande. Vad gäller hans granskning av kundfordringarna vill han

framhålla att faktureringsrutinerna i bolaget var mycket enkla och tillförlitliga. Fakturering skedde som regel inom någon dag efter leveransen. Vid den aktuella revisionen upptäckte han några fakturor som hade bokförts alldeles efter balansdagen den 30 april 1992 men som avsåg leveranser under det gångna räkenskapsåret. Detta rättades i bokslutet och han betraktade det inte som någon nämnvärd avvikelser från bolagets normala rutiner. Han fann inte några felperiodiserade fakturor längre fram i maj månad och ansåg sig inte ha någon grund att misstänka ytterligare fördröjningar i faktureringen. Därför bedömde han att han inte heller detta år hade anledning att kontrollera hur rutinerna efterlevdes. Han har varit revisor i bolaget sedan 1973 och hans bedömning av rutinerna grundades på hur de, av samma personer, hade skötts under många år. Han har aldrig tidigare erfarit någon längre fördröjning i faktureringen. Det förhållandet att det nu konstaterats ytterligare felperiodiseringar innebär inte att han har gjort en felaktig bedömning av de erforderliga revisionsinsatserna. Beträffande varulagret har Revisorsnämnden anfört att han har hänvisat till bolagets rutiner utan att ha granskat hur de fungerade i praktiken. Vad nämnden troligen syftar på är att han har hänvisat till bolagets väl utvecklade redovisningssystem. Nämnden har inte beaktat att han har goda erfarenheter av bolagets redovisning och kalkylering och att han besökte bolaget flera gånger per år. Varulagrets storlek var relativt konstant under åren med en viss ökning under det aktuella året. Priserna fluktuerade inte nämnvärt och inköpen skedde i svenska kronor. Allt detta talar mot att bolaget skulle ha köpt upp ett onormalt stort lager just detta år. Revisorsnämnden bygger sin bedömning i allt väsentligt på uppgifter som lämnats från skattemyndigheten. Han anser att skattemyndighetens beräkningar är felaktiga. Till exempel så har skattemyndigheten vid beräkningen av aluminiumlagret i en första beräkning utgått från två månaders inköp av metall och anser sig därmed ha fått underlag för att beräkna den genomsnittliga månadsförbrukningen. Denna beräkning har applicerats på inköpen varvid man fått fram ett beräknat varulager. Detta innebär att flera osäkerheten multipliceras med varandra. I en annan beräkning utgår skattemyndigheten från ett beräknat lagervärde "enligt lagerboken" den 28 september 1992. Han har inhämtat att detta värde utgjorde en simulerad uppgift inlagd för att kunna inleda provdrift av ett nytt datoriserat lagerbokföringssystem. Dessa två beräkningsmetoder har råkat ge utfall som ligger i närheten av varandra vilket skattemyndigheten tolkat som ett bevis på att beräkningarna är riktiga. Ytterligare en felaktighet i skattemyndighetens beräkningar är att de inte tar hänsyn till att viss del av metallen var bearbetad till halvfabrikat. Den materialförbrukning skattemyndigheten har räknat med har gått åt till att framställa utlevererat gods. Det lager av halvfabrikat som de facto fanns hos bolaget per balansdagen den 30 april 1992 måste rimligen, enligt skattemyndighetens beräkningar, också ha framställts av de metallinköp som myndigheten räknat med. Skattemyndigheten bortser från att framställningen av det kvarvarande lagret också förbrukat inköpt material och lägger istället till lagret av halvfabrikat till det totala lagret. Lagret blir därmed uppblåst genom att värdet av halvfabrikat räknas två gånger. Vidare anser Revisorsnämnden att företagsledarens "medgivande" talar för att skattemyndighetens värden är rättvisande. Enligt uppgift både från hans efterträdare som revisor och från företagsledaren har "medgivandet" lämnats under stor press och den nya bolagsdeklarationen inlämnades för att diskussionen med skattemyndigheten inte skulle ta ytterligare tid och engagemang i anspråk.. Han medger att uppgifterna från skattemyndigheten kan ge intryck av vederhäftighet, vilket förstärks av det framtvingade "medgivandet" från företagsledaren. Han har viss förståelse för att detta har misslett Revisorsnämnden men han ser det som synnerligen farligt om Revisorsnämnden okritiskt godtar uppgifter från skattemyndigheten. Han hävdar med bestämdhet att varken företagsledarens medgivande eller skattemyndighetens beräkningar skall läggas till grund för bedömningen av hans revisionsarbete. Revisorsnämnden har vad gäller hans granskning av varulagret anfört att han borde ha närvarat vid bolagets fysiska inventering av lagret. Han vill invända att han inte har någon absolut skyldighet att närvara vid den fysiska lagerinventeringen. I FAR:s rekommendationer avseende revisionsprocessen konstateras att varulagret oftast är en av de viktigaste posterna i ett bolags balansräkning. I bolagets balansräkning per den 30 april 1992 utgjorde varulagret

636 946 kr, att jämföra med de totala tillgångarna om 10 715 857 kr respektive eget kapital om drygt 5 600 000 kr. Varulagret var således inte ur nu aktuell aspekt en väsentlig tillgång i bolaget. I FAR:s rekommendation behandlas flera alternativa metoder att fastställa respektive granska balansposten varulager. Det anges att fysisk närvaro i de flesta fall är en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om icke alternativa åtgärder ger ett tillfredsställande underlag för bedömningen. Detta ger inte alls samma kategoriska bild som Revisorsnämnden förmedlat. Han vill påstå att närvaro vid inventeringen inte alls är den förhärskande metoden vid revisorers granskning av varulager. FAR:s rekommendation ger utrymme för revisorns eget omdöme vid valet av granskningsmetod. Han bedömde i det aktuella fallet att närvaro vid inventeringen inte var en effektiv granskningsmetod. Varulagret bestod till stor del av halvfabrikat i vilket ingick produkter som senare skulle visa sig nödvändiga att kassera. Vad som var skrot var emellertid svårt att avgöra förrän i den vidare bearbetningen av produkterna. Kassationsgraden var erfarenhetsmässigt högst varierande vilket borde leda till en försiktig värdering. Av dessa skäl framstod det inte som ändamålsenligt att han deltog vid räknandet av tackor, skrot och halvfabrikat. Han bedömde att det var effektivare att göra en analytisk granskning genom att bl.a. stämma av materialförbrukning respektive materialandel mot kalkyler samt jämföra lagrets storlek Under åren. Härtill skall inte bortses från att företagsledaren lämnat ett så kallat varulagerintyg vilket han anser mer tillförlitligt än ett "medgivande" till skattemyndigheten framtaget under press. Till detta har han lagt sin allmänna kunskap om företaget. Sammanfattningsvis hävdar han att han utfört det aktuella granskningsuppdraget i enlighet med god revisions sed. Om det ändå skulle föreligga någon grund för kritik mot honom är en varning en alltför allvarlig sanktion.

Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet och anfört följande. Nämnden anser inte att det förhållandet att en revisor har innehaft ett uppdrag under lång tid och, som i förevarande fall, hyst ett stort förtroende för klientens redovisningsrutiner innebär att revisorn kan underlåta att granska hur rutinerna efterlevts i praktiken. Såvitt avser kundfordringarna har nämnden bedömt att omständigheterna varit sådana att A-son borde ha undersökt om bolagets leveranser överensstämde med faktureringen. I synnerhet som felaktigheter, trots bolagets tillförlitliga rutiner, uppdragats vid granskningen av de fakturor som ställts ut månaden efter bokslutsdagen. Beträffande varulagret har A-son hävdat att nämnden okritiskt lagt skattemyndighetens uträkningar till grund för beslutet. Nämnden vill därför framhålla att kritiken mot honom i denna del grundas på hans, enligt nämndens uppfattning, bristfälliga granskningsinsats. Vad nämnden uttalat härvidlag förutsätter inte att lagret varit felvärderat. Nämnden vidhåller dock att övervägande skäl talar för att varulagret tagits upp till ett väsentligt för lågt värde i bokslutet. Lagret fastställdes genom fysisk inventering per balansdagen och representerade ett inte obetydligt värde. Bolaget hade ingen lagerbokföring och under sådana förhållanden skall revisorn enligt nämndens uppfattning närvara vid inventeringen.

A-son har i yttrande anfört i huvudsak följande. Revisorsnämndens svar innebär att kritiken mot honom utmynnar i två påståenden. Det första är att han vid granskningen av kundfordringar borde ha undersökt om bolagets leveranser överensstämde med faktureringen. Här måste understrykas att han granskat kundfordringarna varvid han funnit felperiodiseringar och tillsett att dessa blivit rättade. Detta vänder nu Revisorsnämnden mot honom vilket är märkligt. De felperiodiseringar som har skett hade sin grund i oklarheten kring prissättningen av vissa leveranser. Då dessa avsåg fakturering som skett under första hälften av månaden efter bokslutsdagen och då sådana felaktigheter inte förekom senare under denna månad fann han inte anledning att utöka granskningen. Extern revision måste av nödvändighet göras selektiv. Om det i efterhand kan konstateras felaktigheter i ett bolags redovisning innebär detta inte att revisionen därmed måste anses bristfällig. Det andra påståendet är att han borde ha närvarat vid den fysiska inventeringen av varulagret. Han vill peka på att även en fysisk inventering i bolaget var förenad med osäkerhet, främst med anledning av kassationsrisken i halvfabrikaten. I detta bolag fanns således förhållanden som från revisorns sida krävde bedömningar utöver en fysisk inventering, vilket minskar värdet av hans närvaro vid

inventeringen. Här bör understrykas att det varulagervärde bolaget kom fram till genom sin inventering visade sig överensstämma med de beräkningar han gjorde i sin revision. Han anser att Revisorsnämndens argumentation avseende närvaro vid fysisk inventering grundas på en felaktig tolkning av god revisionsssed.

Till stöd för sin talan har A-son bifogat ett yttrande från ingenjören Jan Fäldt, som har anfört bl.a. följande. Han har sedan 1988 arbetat som konsult med inriktning på produktionsfrågor. Han har även arbetat som produktions- och personalansvarig på Nordens största gjuteri i tolv år samt varit produktionsansvarig och verkställande direktör på ett annat pressgjuteri i sju år. Vid pressgjutning av produkter är det vanligt att man för att slippa stora ställ och uppsättningskostnader producerar flera avropsorder på en gång. Dessa produkter bearbetas oftast strax före leveransen. Den stora nackdelen med detta förfarande är att man ofta lagrar inkurant gods och inte heller vet vilket gods som är kurant förrän efter bearbetningen. Detta betyder att man oberoende av kompetens har svårt att bedöma värdet av inneliggande lager och att man dessutom kan få betydande kostnader för smältning, skrotning eller omarbetning.

Yttrande har även på A-sons begäran inkommit från Martin Johansson, kanslichef på Svenska Revisorsamfundet, SRS, rörande innebörden av god revisionsssed vid granskning av varulager.

Länsrätten (chefsrådmannen Marie-Louise Diurson med nämnd) har undanröjt det överklagade beslutet på följande skäl.

Förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer har upphört att gälla den 30 juni 1995 men skall enligt övergångs- bestämmelserna till den nya lagen (1995:528) om revisorer tillämpas i ärenden som inte har avgjorts vid förordningens upphörande.

I 23 § nämnda förordning finns bestämmelser om disciplinpåföljder. Enligt lagrummets andra stycke får varning meddelas revisor om denne åsidosätter de plikter som åvilar honom som revisor.

I FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor avseende revisionsprocessen, kapitel 2.3.7.1, anges att granskningen av kundfordringarna skall säkerställa att försäljningen har bokförts i rätt redovisningsperiod, det vill säga att försäljningen avser alla faktiska leveranser och utförda tjänster under perioden. Utöver en bedömning av företagets åtgärder för att säkerställa en korrekt avgränsning per balansdagen krävs i normalfallet att revisorn genom stickprov förvissar sig om att utleveranser i anslutning till balansdagen och häremot svarande fordringar blivit redovisade i rätt period.

Av kapitel 2.3.7.2 framgår att varulagret i många fall är en av de viktigaste posterna i företagets balansräkning. Relativt sett små avvikelser i varulagervärdet kan ha mycket stor inverkan på företagets redovisade resultat. Felaktigheter i denna post är sannolikt den vanligaste orsaken till felaktigheter i företagets redovisade resultat, särskilt som fastställandet av varulagrets värde ofta är besvärligt rent beräkningstekniskt och innehåller svåra bedömningar. Man måste därför hos många företag ägna särskild uppmärksamhet åt varulagret och förlägga tyngdpunkten av arbetsinsatsen till detta. Om varulagerkvantiteterna fastställs endast genom fysisk inventering per balansdagen eller i nära anslutning därtill, är det i normalfallet erforderligt att revisorn är närvarande vid inventeringen för att genom stickprovsmässiga observationer och kontroller förvissa sig om att inventeringen genomförs på ett tillförlitligt sätt. Om balansposten är väsentlig fordras alltid kontrollinventering eller revisorns närvaro vid inventeringen.

Av handlingarna framgår bl.a. följande.

Enligt skattemyndighetens utredning har bolaget medgett att lagret kan bestämmas med utgångspunkt från lagerboken av den 28 september 1992. Bolaget hade under verksamhetsåret 91/92 ingen lagerbokföring. Vid myndighetens revision av bolaget konstaterades att inköp av råmaterial under 1991 och 1992 varit helt koncentrerat till månaderna innan boksluten. Trots detta har en förhållandevis liten kvantitet redovisats som lager.

## Länsrättens bedömning.

Vid skattemyndighetens utredning har konstaterats att fordringar om totalt 525 838 kr utelämnats i bolagets bokslut per den 30 april 1992. A-son har vid sin granskning inte uppmärksammat detta. Han har anfört att han inte ansåg sig ha någon grund att misstänka ytterligare förseningar i faktureringen då företaget hade väl fungerande rutiner. Länsrätten finner att A-son, trots att bolagets rutiner tidigare fungerat, i och för sig borde ha utvidgat sin granskning när han upptäckte att vissa fakturor som skulle ha redovisats under räkenskapsåret 1991/92 utelämnats i bokslutet och att han inte enbart borde ha förlitat sig på bolagets rutiner. Revisorsnämnden har också gjort gällande att A-son brutit mot god revisions sed vid granskningen av varulagret. Bolaget saknade visserligen lagerbokföring och lagret utgjorde en i vart fall inte helt obetydlig balanspost. Det synes emellertid ha förelegat betydande svårigheter att rättvisande uppskatta lagret vid inventering främst med anledning av kassationsrisken i halvfabrikaten.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet finner länsrätten att A-son s underlåtenhet att utvidga sin granskning av posterna kundfordringar och varulager inte kan anses utgöra ett så allvarligt åsidosättande av de plikter som åvilar honom som revisor att varning skall meddelas honom. Överklagandet skall därför bifallas.