

D 9/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit dels en anmälan, dels en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i W-stad angående godkände revisorn A-sons uppdrag i två olika aktiebolag. RN har därför öppnat två disciplinärenden, dnr 2002-628 och dnr 2002-973, mot A-son. Disciplinärendena behandlas nedan inledningsvis separat, därpå följer en sammanfattande bedömning.

Dnr 2002-628

Anmälan enligt ovan gäller A-sons granskning av räkenskapsåret den 1 juli 1997–30 juni 1998 i ett fåmansägt aktiebolag vars verksamhet består i försäljning av nya och begagnade lastbilar och lastbilssläp.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Bolagets totala tillgångar uppgick per balansdagen till 4,6 mnkr, varav varulagret till 1,7 mnkr och kundfordringarna till 2,6 mnkr. Nästan hälften eller 790 000 kr av det bokförda lagervärdet hänförde sig till en lastbil som hade inköpts enligt faktura daterad den 22 juni 1998. Enligt anmälan var det fråga om en ovanlig lastbilsmodell som knappast förekommer i Sverige och inte tidigare hade sålts av bolaget. Beloppet har enligt huvudboken lagts till lagervärdet per balansdagen den 30 juni 1998. Lastbilen hade emellertid sålts före balansdagen för 960 000 kr exklusive mervärdesskatt och försäljningsfakturan, med nummer 9813 och daterad den 25 juni 1998, ingick i posten kundfordringar med 740 000 kr (enligt fakturan har avdrag gjorts för inbytesfordon och handpenning). Inbytesfordonet hade också upptagits i bolagets lager per balansdagen. Att den felaktiga lagerredovisningen inte upptäcktes vid revisionen tyder enligt anmälaren på att A-sons granskning av lagret var otillräcklig. A-son avgav den 8 december 1998 en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98.

A-son har yttrat sig över anmälan och anfört i huvudsak följande. Han har inte närvarit vid lagerinventeringen, men den aktuella lastbilen fanns inte heller i bolagets lokaler per balansdagen. Avseende varulagrets existens och värde förlitade han sig på att den redovisade bruttovinsten var rimlig och på uppgifter från bolagets företrädare. Lagerposterna genomgicks med bolagets båda ägare och en redovisningskonsult vid ett möte i december 1998. Särskilt den aktuella lastbilen diskuterades ingående. Han fick uppgiften att lastbilen strax före balansdagen hade skickats till en verkstad för ombyggnad. Normalt tar en sådan ombyggnad en vecka, varefter lastbilen levereras till slutkund. Eftersom lastbilen fakturerades bolaget den 22 juni 1998 och bokslutet ägde rum den 30 juni 1998, utgjorde lastbilen varulager per balansdagen. Han hade inte fått någon upplysning från bolagets företrädare om att bolaget skulle ha sålt lastbilen före balansdagen. A-son har anfört att han även inhämtat uppgift från Vägverkets tekniska information att lastbilen första gången togs i bruk i början av juli 1998. Beträffande sin granskning av posten kundfordringar har han uppgett att han kontrollerat att betalning för dessa influtit efter balansdagen. Vad slutligen gäller granskningen av bolagets periodisering av intäkter och kostnader har han uppgett att redovisade upplupna intäkter och kostnader stämde av mot underlag i bokslutet.

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

Varulagret utgjorde en väsentlig tillgångspost för bolaget. Lagret omfattade ett fåtal lastbilar, några släp samt tillbehör. Vid granskning av varulagret skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgångarna tillhör bolaget och är korrekt värderade. Särskild uppmärksamhet bör ägnas åt avgränsningen av in- och utleveranser mot leverantörsskulder respektive kundfordringar. Det framgår av utdrag ur huvudboken som återfinns i A-sons dokumentation att den sista försäljningsfakturan som redovisades på försäljningskontot räkenskapsåret 1997/98 hade nummer 9813, dvs. fakturan avseende lastbilen ifråga. Fakturan uppgick till ett för bolaget väsentligt belopp. I kundreskontran har A-son markerat som betald en fordran daterad den 25 juni 1998. Utöver utfärdandedatum överensstämmer sistnämnda fordrans belopp och förfallodag med faktura nummer 9813. Att lastbilen hade fakturerats före balansdagen skulle med andra ord ha framgått av sådana kontroller som normalt utförs vid en bokslutsgranskning, exempelvis avgränsningskontroll av försäljningen. Det har inte framgått att A-son har utfört någon sådan granskningsåtgärd. A-son har endast kontrollerat av bolaget redovisade upplupna intäkter och kostnader mot underlag och i övrigt förlitat sig på uppgiften från bolagets företrädare att lastbilen per balansdagen ingick i varulagret. Den kontroll med Vägverket som A-son har hänvisat till är inte dokumenterad och uppgiften att lastbilen togs i bruk första gången i början av juli 1998¹ säkerställer inte att bolaget inte hade sålt den före den sista juni 1998. Vid en samlad bedömning finner RN att A-sons åtgärder avseende verifiering av hela lagrets existens och värde har varit otillräckliga.

Dnr 2002-973

Skattemyndighetens underrättelse avser A-sons uppdrag som vald revisor för räkenskapsåret den 6 juli 1998–31 december 1999 i ett enmansbolag vars verksamhet består av försäljning av nya och begagnade bilar, som importerats från Italien. A-son har den 26 juni 2000 avgett en ren revisionsberättelse. Förutom A-sons yttranden i ärendet har RN tagit del av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 1998/99.

Allmänt om bolagets redovisning

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. Bolagets omsättning uppgick det aktuella räkenskapsåret till 9,3 mnkr. Bolagets resultat uppgick efter ett aktieägartillskott om 50 000 kr till 23 715 kr. Bolagets företrädare har till skattemyndigheten uppgett att försäljning av bilar skett på kommission åt italienska leverantörer. Leverantörsfakturer har då erhållits först efter det att bilen sålts av bolaget i Sverige. Bolaget har bokfört inköp av bilar vid leverans. Inköpen har bokförts på kontona för lager, leverantörsskulder och ingående mervärdesskatt. Inköpsunderlag i form av fakturer har saknats i flertalet fall, ibland har skriftligt underlag helt saknats och ibland har det bestått av ett inköpsuppdrag åt en uppköpare i Italien (skattemyndigheten har noterat att uppköparen var företagsledarens make). I de fall där faktura funnits, har flera gånger bokfört belopp inte överensstämt med fakturabeloppet. Det bokförda beloppet har enligt skattemyndigheten ofta varit högre än det belopp som faktiskt betalats för bilarna. En del varuinköp har dessutom bokförts till för hög valutakurs. Något konto för valutakursförändringar har inte funnits och kursvinster eller förluster har heller inte bokförts. Betalningar till bolagets italienska leverantörer har skett efter det att medel förts över från bolagets svenska bankkonto till ett bankkonto som företagsledaren hade i Italien. Varken kontoutdrag från den italienska banken eller betalningskvittenser från leverantörerna har återfunnits som underlag i bolagets bokföring. Vidare har kostnader för

¹ Enligt uppgift som RN inhämtat från Vägverket togs lastbilen i bruk den 1 juli 1998.

transporter inte bokförts löpande utan bokats upp först per balansdagen med sammanlagt 366 000 kr med kontot för leverantörsskulder som motkonto trots att betalning erlagts löpande under året. Även inköp av reservdelar som gjorts löpande under räkenskapsåret har bokförts först per balansdagen.

Vid genomgång av A-sons dokumentation har RN noterat följande. I en intern slutrevisionspromemoria har antecknats följande under rubriken *Utvärdering av uppmärksammade men ej av klienten korrigerade iakttagelser eller avvikelser*: ”Brister angående redovisningen har påtalats till styrelsen muntligen den 12 februari 2000 samt skriftligen den 30 mars 2000. Styrelsen har valt att avvakta en pågående taxeringsrevision och ordna finansiering av eventuella tillkommande skatter och avgifter.” I samma promemoria har under *Revisionsberättelsens utformning* antecknats att ”[d]å styrelsen och bolagsägaren har påtagit sig ansvaret för en finansiering av bolagets eventuella tillkommande skatter och avgifter har jag, med tvekan, beslutat att avge en s.k. ren revisionsberättelse.” I dokumentationen återfinns anteckningar från mötet med företagsledaren, varav framgår att A-son har påtalat de brister som skattemyndigheten enligt ovan uppmärksammat. I dokumentationen finns även ett kortfattat brev ställt till företagsledaren den 30 mars 2000, med följande lydelse:

”Som tidigare muntligen påpekats föreligger fortfarande brister i bolagets redovisning vad beträffar moms, varuinköp, inköp av tjänster samt avstämning av valutadifferenser och leverantörsskulder. Det är av vikt att dessa felaktigheter justeras för att bolagets redovisning skall ge en korrekt bild av bolagets resultat och ekonomiska ställning. Vidare kan bolaget i händelse av en taxeringsrevision komma att påföras moms, inkomstskatt samt betydande skattetillägg.”

A-son har i denna del anfört i huvudsak följande. Han har vid revisionen noterat att brister i bolagets redovisning förekommit under räkenskapsåret. Vid möte med företagsledaren i februari 2000 har han påtalat detta muntligen. Han har även efter ytterligare ett besök hos bolaget i mars 2000 gjort skriftliga påpekanden i ett brev till styrelsen. Enligt styrelsen hade byte av bokföringsbyrå skett för att höja kvaliteten på redovisningen. Vid avgivandet av revisionsberättelsen bedömde A-son att bolaget gjort omfattande korrigeringar av bokföringen. Han uteslöt inte att fel fortfarande fanns, men enligt hans bedömning uppgick dessa sammantaget inte till det för revisionen uppsatta gaugetalet/väsentlighetsbeloppet på 189 000 kr. Han fick vid sitt möte med företagsledaren del av några rättelser som gjorts. Några ytterligare kontroller av bolagets korrigeringar gjorde han inte.

RN gör följande bedömning.

Av såväl A-sons dokumentation som hans yttrande i disciplinärendet framgår att han varit medveten om de brister i redovisningen som skattemyndigheten har påtalat i sin underrättelse. Vid avgivandet av sin revisionsberättelse den 26 juni 2000 bedömde han ändå, utan att ha vidtagit någon närmare kontroll, att de av honom uppmärksammade bristerna i redovisningen väsentligen var åtgärdade. Enligt god revisionssed ålåg det A-son att följa upp att bolaget verkligen vidtog rättelse angående de av honom påtalade bristerna. Det var fråga om så allvarliga brister att A-son hade anledning att, om rättelser uteblev, överväga om anmärkning borde göras i revisionsberättelsen för 1998/99. Genom att inte före avgivandet av sin revisionsberättelse följa upp av honom påtalade fel och brister har A-son åsidosatt god revisionsmed.

Bolagets redovisning av skatter och avgifter

Vad särskilt gäller bolagets redovisning av skatter och avgifter framgår följande av skattemyndighetens underrättelse. Vid skatterevision av bolaget avseende tiden den 1 augusti 1998–30 april 2000 har skattemyndigheten noterat att bolaget under denna period inte haft sin redovisning anpassad till import från EU-land, vilket medfört betydande fel i bolagets redovisning av mervärdesskatt. Även andra fel i redovisningen (se framställningen ovan) har lett till fel avseende mervärdesskatten. Skatterevisjonen har föranlett skattemyndigheten att höja det belopp med vilket bolaget skulle betala mervärdesskatt under aktuellt räkenskapsår med 320 000 kr. Bolaget har även påförts skattetillägg.

A-son har avseende bolagets redovisning av skatter och avgifter i huvudsak anfört följande. Räkenskapsåret var bolagets första. Han besökte bolaget första gången i oktober 1998 för en löpande granskning. I samband därmed meddelade han styrelsen en del synpunkter. Bland annat diskuterades mervärdesskattereglerna och han rekommenderade bolaget att ta direkt kontakt med juristavdelningen på det revisionsföretag där han är verksam för att få information om dessa regler. A-son har inte besvarat RN:s fråga angående vilken information bolaget därefter erhöll från juristavdelningen, utan endast uppgett att han vid samtal med företagsledaren fått uppfattningen att denne förstått reglerna. Han besökte bolaget i början av år 2000, varefter han tillskrev styrelsen angående kvarvarande brister i redovisningen, bland annat avseende mervärdesskatten. Styrelsen svarade att bolaget bytt redovisningsbyrå samt uppgav att bolaget aviserats om taxeringsrevision, vars utgång man hade för avsikt att avvakta för att utifrån denna korrigera eventuella brister. Av A-sons revisionsdokumentation framgår inte hur han granskat att bolaget uppfyllt kraven på redovisning och betalning av skatter och avgifter. A-son har på RN:s fråga härom uppgett att han tittat igenom kontoutdrag från bolagets skattekonto. Han har därvid inte upptäckt någon eftersläpning i betalningarna.

RN gör följande bedömning.

A-son har noterat brister i bolagets redovisning av mervärdesskatt och påtalat detta för styrelsen. Han har uppgett att han rått bolaget att ta reda på gällande regler och anpassa sin redovisning därefter. Vilka rekommendationer bolaget fick har han inte redogjort för och hans svar tyder på att han inte har tagit del därav. Han har inte kontrollerat att bolaget sedermera anpassade sin redovisning i enlighet med eventuella rekommendationer utan endast genom samtal med företagsledaren fått uppfattningen att denne förstått mervärdesskattereglerna. A-son har i det brev, som han har tillsänt bolagets styrelse, endast allmänt påtalat att brister i redovisningen av mervärdesskatt kvarstod (brevet återges ovan i avsnittet *Allmänt om bolagets redovisning*, tredje stycket). Vad i övrigt avser A-sons granskning av skatter och avgifter har den granskning han säger sig ha gjort endast avsett kontroll av att redovisning och betalning skett i rätt tid. A-son har genom de av honom beskrivna granskningsåtgärderna inte kunnat bedöma om bolaget fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. En pågående skatterevision är inte ett godtagbart skäl för revisorn att underlåta att utföra en självständig granskning.

A-sons granskning av inköp och leverantörsskulder

Av handlingarna i ärendet framgår att leverantörsskulder enligt årsredovisningen 1998/99 har upptagits till 3,1 mnkr, varav 355 000 kr hänförde sig till svenska leverantörer och resterande del till italienska leverantörer. Specifikationer saknas beträffande skulden till de italienska leverantörerna. Som framgått ovan har redovisningen av inköp och leverantörsskulder inte varit korrekt, varken avseende tidpunkt eller belopp.

A-son har i sin dokumentation avseende granskningen av balansposten leverantörsskulder gjort följande notering: ”Vid inleverans av bilar registreras dessa mot leverantörsskuldkontot.

Betalningar sker till ett [i]talienskt konto varifrån betalningar sker till leverantören. Betalningar sker a conto varför man ej kan följa de specifika leverantörsskulder som betalats. Påpekande till styrelsen har gjorts och rutinerna kommer att ändras. Med hänsyn till att likvidkonton och övriga balanskonton stämmer i bokslutet bedöms saldota som rimligt." I dokumentationen ingår ett utdrag från huvudbokens leverantörsskuldkonto, av vilket kan utläsas att kreditering för inköp skett med angivande av den bilinköpet gäller medan kontot har debiterats med större belopp för betalning av bilar vid sju tillfällen under räkenskapsåret, utan att det närmare angetts vilka bilar som därmed betalats. Per balansdagen har kontot krediterats 366 000 kr för "Frakter bilar under år -99".

A-son har angående sin granskning av bolagets redovisning av inköp och leverantörsskulder anfört i huvudsak följande. För skulder till svenska leverantörer fanns specifikationer i leverantörsreskontran. Specifikationer saknades avseende italienska leverantörer och han följde de debiteringar och krediteringar som gjorts på leverantörsskuldkontot i huvudboken för att verifiera mellanhavandena. Bolaget redovisade bilinköp vid leverans eftersom det krävdes att bilarna var lagerförda i Sverige för att bolaget skulle kunna försäkra dem. Underlag för inköpen bestod av orderbekräftelser och överenskommelser per fax. Fakturor från leverantörerna erhöles långt senare, varför han inte uppmärksammade att fakturor och orderbekräftelser inte överensstämde. I överföringarna till Italien ingick även likvid för transportkostnader. A-son har uppgett att han accepterade att bokföring av frakt gjordes i bokslutet eftersom köpta frakter inte tidigare hade påverkat bolagets kostnads- eller tillgångssida.

RN gör följande bedömning.

De underlag som A-son har haft tillgång till har inte gett honom tillräcklig grund för att fastställa vilka skulder balansposten leverantörsskulder omfattade eller för att verifiera de bokförda beloppen. Genom att han utan fördjupad granskning har accepterat posten har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Granskning av varulagret

Av handlingarna i ärendet framgår att bolagets varulager i årsredovisningen för 1998/99 har värderats till anskaffningsvärdet 2,2 mnkr vilket motsvarar 68 procent av bolagets tillgångar. De brister som framgått ovan beträffande redovisningen av inköp och leverantörsfakturor har även lett till att redovisningen av varulagret inte varit korrekt.

A-son har anfört följande. Eftersom inköp och försäljning bokfördes mot lagerkontot, stämde han av vilka bilar som kvarstod på lagerkontot vid bokslutet. Dessa stickprovskontrollerade han mot bolagets lagerlistor. För att fastställa lagerförda varors försäljningsvärde har A-son uppgett att han har tagit del av lagerkort, varpå nedlagda kostnader har antecknats. Han har bedömt bolagets lagervärde som rimligt.

RN gör följande bedömning.

Varulagret utgjorde bolagets största tillgångspost. A-son har inte närvarit vid bolagets inventering och han har när han beskrivit sin granskning av bolagets varulager inte uppgett att han utfört några kontroller beträffande bolagets lagerrutiner. Trots att det framgått att A-son var medveten om att underlagen för varuinköp (och därmed bokförda lagervaror) ofta var

ofullständiga har han inte vidtagit någon åtgärd för att stämma av bokförda inköspriser mot senare inkomna leverantörsfakturer eller kontrollerat vilka belopp som bolaget betalat för respektive bil. De granskningsåtgärder som A-son beskrivit har inte varit tillräckliga för att fastställa varulagrets existens, tillhörighet och värde per balansdagen. Eftersom värderingen av balansposten hade en avgörande betydelse för bolagets ställning har han därmed inte haft tillräckligt underlag för att tillstyrka fastställandet av bolagets balansräkning och resultaträkning. Genom att ändå göra detta har A-son brutit i sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärenden de äldre bestämmelserna.

Det har framkommit att A-son vid sin granskning av båda de bolag som är aktuella har godtagit väsentliga balansposter utan tillräckligt bedömningsunderlag. Vidare har han, avseende det bolag som importerade bilar från Italien, inte följt upp att bolaget vidtagit rättelse beträffande av honom påtalade allvarliga brister i redovisningen. Han har inte heller i tillräcklig mån kontrollerat att det sistnämnda bolaget betalade och redovisade skatter och avgifter till rätt belopp.

RN finner att A-son genom sina bristande revisionsinsatser beträffande de båda aktuella bolagen har åsidosatt sina åligganden som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det sammantaget har rört sig om betydande brister i A-sons revisionsarbete finner RN att någon annan åtgärd än varning inte kan komma i fråga.

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

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Sara Elmér som föredragit ärendena.