

## D 19/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Skattemyndigheten har utfört skatterevision hos aktiebolaget för tiden 1 januari 1999-30 september 2000. Under den granskade perioden har bolaget bedrivit flera olika verksamheter. Skatterevisionen har dock främst inriktats på verksamhetsgrenarna bilförsäljning, biluthyrning och factoring. Factoringverksamheten har endast bedrivits under år 1999 och första hälften av år 2000. Enligt notering hos Patent-och registreringsverket har bolaget under januari 2003 inlett ett konkursförfarande. Bolaget har haft kalenderår som räkenskapsår. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för räkenskapsåren 1999-2001. Bolagets totala omsättning uppgick under räkenskapsåret 1999 till 7 mnkr, under räkenskapsåret 2000 till 11,5 mnkr och under räkenskapsåret 2001 till 10 mnkr. För räkenskapsåret 1999 har bilar redovisats som anläggningstillgångar med 2,7 mnkr. Motsvarande siffror för de två åtföljande räkenskapsåren har uppgått till 1,5 mnkr respektive 620 000 kr.

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 disciplineringripande 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 ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

### Bristfälliga verifikationer

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Bolagets verifikationer avseende inköp och försäljning av bilar är mycket bristfälliga. I många fall saknas uppgifter om priser, datum och motpart, underskrift eller kvittering – eller så finns över huvud taget inget annat underlag än en bokföringsorder. Av åtskilliga köpeavtal, som utgör enda underlag för bokföringen, framgår endast att försäljare är företagsledaren. Att säljande företag är aktiebolaget framgår inte alltid av dessa underlag, vilket – enligt skattemyndigheten – framstår som särskilt anmärkningsvärt eftersom företagsledaren under denna tid även har handlat med bilar i eget namn. Under denna tid har det även förekommit köp och försäljningar av bilar mellan företagsledaren och bolaget. Skattemyndigheten har gjort en sammanställning av samtliga redovisade köpta och sålda bilar under år 1999 respektive under perioden januari-september 2000. Av sammanställningen avseende 1999 kan man bl.a. utläsa att inköp/inbyte av totalt 90 bilar och försäljning av totalt 74 bilar har bokförts under året. Underlaget till bokföringen är bristfälligt i ett eller flera avseenden för merparten av såväl de köpta som de sålda bilarna. Underlag i form av kvitto/avtal saknas helt för tio inköpta bilar och för fyra sålda bilar. Motsvarande uppgifter kan utläsas av sammanställningen avseende år 2000.

Bolaget har även bedrivit uthyrning av bilar. Den bokförda omsättningen i uthyrningsverksamheten för år 1999 uppgår till drygt 800 000 kr. Även underlagen för bokföringen av dessa intäkter uppvisar brister. Exempelvis finns underlag där det inte framgår vilka bilar som hyrts ut, till vem och för vilken tid.

A-son har anfört följande. Den stickprovsgranskning som han har gjort av bolagets verifikationer har inte resulterat i så allvarliga anmärkningar på bokföringen att denna bedömts

vara behäftad med väsentliga brister. Vid avrapportering till styrelsen efter genomförd granskning har gjorda iakttagelser redovisats. Granskningen av de tre åren har i samtliga fall visat på enstaka brister (en per år). Då bristerna har varit så få har kännedomen härom inte medfört någon fördjupad granskning. Trots att brister i viss utsträckning förelegat vad gäller verifikationer för köp och försäljning har han på basis av sin granskning gjort den bedömningen att ifrågasvarande balanspost – åtminstone i allt väsentligt – avsett bilar som varit bolagets egendom. De noteringar som hänvisas till på arbetspapper avser medarbetarens problem med att utifrån fakturajournaler följa transaktionerna. Denna notering skulle givetvis ha strukits efter det att fakturorna tillställts medarbetaren. Det bör också noteras att (enligt samma arbetspapper) är beräkningarna av sålda bilar avstämmda mot bolagets beräkningar utan anmärkning. Även om det delvis har varit svårt att följa bokningar har också över 50 procent av inköpen kunnat avstämmas (stickprovsvis).

RN, som tagit del av A-sons dokumentation för räkenskapsåren 1999-2001, har noterat följande. I dokumentationen för räkenskapsåren 1999 och 2000 finns noteringar om att det är svårt ”att följa beloppen ett och ett”. I dokumentationen för räkenskapsåret 1999 finns även en anteckning om att det vid genomgången av bolagets bilinköp har noterats verifikat som inte uppfyller bokföringslagens krav. För räkenskapsåret 2000 finns dessutom en skriftlig rapport till företagsledningen där det bl.a. anges att ”Vi har i vår granskning funnit vissa brister i verifikationerna gällande uppfyllandet av reglerna i Bokföringslagen. Vid stickprovsvis granskning av bilinköp har vi funnit en verifikation (bifogas) där hänvisning görs till kontrakt. Dessa finns inte med i bokföringen och har eller ej kunnat finnas i övrigt material som bifogats. Vi betonar vikten av att verifikationerna i bokföringen är fullständiga eller har tydliga anvisningar var man finner kompletterande underlag”. Även för räkenskapsåret 2001 har A-son efter utförd revision lämnat en skriftlig rapport till bolagets ledning i vilken han bl.a. anför att ”Även i år har vid stickprovsgranskningen noterats brist i verifikation (se kopia). Som underlag till ett bilinköp finns endast en order/beställning och vi har inte fått oss tillällt det kompletterande material som sägs ska finnas”. I dokumentationen för vart och ett av räkenskapsåren 1999 och 2000 finns kopior på fler än en bristfällig verifikation. I dokumentationen för räkenskapsåret 2001 finns endast ett underlag för granskningen av bilar och detta är en order/beställning.

RN gör följande bedömning.

En verifikation skall enligt 5 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) och 5 kap. 7 § bokföringslagen (1999:1078) bl.a. innehålla uppgifter om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt i förekommande fall vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingar förvaras.<sup>1</sup>

Skattemyndigheten har vid sin skatterevision funnit att bolagets verifikationer avseende inköp och försäljning av bilar har varit mycket bristfälliga. Även A-son har vid sina revisioner av ifrågasvarande räkenskapsår noterat att bolagets verifikationer inte motsvarar BFL:s krav. Vid revisionen av räkenskapsåret 1999 har iakttagelserna föranlett en muntlig rapport till företagsledningen för att vid de två nästkommande revisionerna utmynna i skriftliga rapporter. Redan själva åtgärden att rapportera till företagsledningen tyder, enligt RN:s mening, på att A-son vid tidpunkten för respektive revision gjort den bedömningen att det inte varit fråga om oväsentliga brister i verifikationerna. Detta intryck vinner även stöd av de noteringar som gjorts i A-sons

---

<sup>1</sup> Bokföringslagen (1976:125) (BFL) upphörde att gälla vid utgången av år 1999. Bokföringslagen (1999:1078) (NBFL) trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

dokumentation och de kopior på bristfälliga verifikationer som återfinns i densamma för räkenskapsåren 1999 och 2000. Inte heller kan det av dokumentationen för räkenskapsåret 2001 utläsas att förhållandena har ändrats. Vad A-son sedermera uppgett i sina yttranden till RN ger dock intryck av att han inte längre är av den uppfattningen att bokföringen har varit behäftad med väsentliga brister. Han uppger bl.a. att granskningen av de tre åren i samtliga fall har visat på enstaka brister (en per år). Den omständigheten att han i de skriftliga rapporterna pekat på en brist kan dock, mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit, inte tillmätas någon självständig betydelse. Inte heller anser RN att vad A-son anfört i sina yttranden till RN ger anledning att ifrågasätta att bolagets verifikationer har varit mycket bristfälliga, att bristerna förelegat under samtliga här aktuella år samt att A-son varit medveten om detta.

Om en revisor upptäcker att en klient inte fullgör sin redovisning på ett riktigt sätt är han skyldig att påtala detta för klienten. Allvarligare brister bör revisorn påtala skriftligen. Väsentliga avvikelser från BFL och god redovisningssed skall även anmärkas i revisionsberättelsen. Med hänsyn till att bristerna i verifikationerna varit allvarliga anser RN att A-son redan i samband med revisionen av räkenskapsåret 1999 borde ha framfört sina anmärkningar i en skriftlig rapport till företagets ledning eller, om motsvarande anmärkningar framförts muntligt, tydligt dokumenterat innehållet i samtalet med företagsledaren. Om han vid revisionen av nästkommande räkenskapsår upptäckt att bristerna i verifikationerna kvarstod skulle han i revisionsberättelsen för det räkenskapsåret ha anmärkt på att bolagets redovisning inte uppfyllde kraven i BFL. A-son har, genom att först år 2000 framföra skriftliga synpunkter på bristerna i bolagets redovisning och året därpå nöja sig med en motsvarande rapport till styrelsen i stället för att anmärka i revisionsberättelsen, åsidosatt god redovisningssed.

### **Anläggningstillgångar/omsättningstillgångar**

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. Alla bilar som bolaget har köpt in under de aktuella räkenskapsåren har bokförts som inventarier, vilket vid respektive bokslut har lett till att bolaget har gjort värdeminskningssavdrag på samtliga bilar, oavsett om de i realiteten varit anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Bokföringen har inte heller varit så ordnad att det utan svårighet har gått att kontrollera vilka bilar som hyrts ut eller endast inköpts och sedan sålts efter kort tid. Bl.a. saknar många uthyrningskvitton uppgifter om vilken/vilka bilar som uthyrningen har avsett. Något varulager har över huvud taget inte redovisats. Bolagets redovisning har därför gett en felaktig bild av företagets tillgångar och deras värde. Enligt skattemyndigheten har bolaget genom att redovisa bilarna som anläggningstillgångar i stället för som omsättningstillgångar och på dessa bilar göra räkenskapsenlig avskrivning redovisat ett felaktigt resultat.

A-son har anfört följande. Enligt hans uppskattning har fördelningen av omsättning på uthyrning respektive försäljning varit cirka 30/70 under samtliga här aktuella räkenskapsår. Frågan om redovisningen av bilar som inventarier och inte som varulager har diskuterats med bolaget. Företaget har, långsiktigt, bedömt att huvudparten av inköpta bilar skulle komma att hyras ut. Baserat på historik har det kunnat förutses att en del bilar skulle komma att säljas mer eller mindre omgående efter anskaffningen – dock utan att det i anskaffningsögonblicket varit möjligt att förutse dels vilka bilar som skulle kunna komma i fråga för sådan försäljning, dels de totala volymerna. Företaget har därför inte kunnat skapa och administrera rutiner för att skilja på bilar som var avsedda för försäljning och bilar som så småningom skulle komma att säljas. Oavsett val av metod och även om en uppdelning teoretiskt sett skulle ha varit möjlig så har den valda principen inte inneburit att företagets resultat- och balansräkningar varit behäftade med väsentliga fel vad avser bl.a. redovisningen av resultatet av affärerna. Biluthyrningen har, i jämförelse med bilförsäljningen, varit av mindre omfattning varför revisionen inriktats på det

sistnämnda. Att sålda bilar har avförts från inventariet och resultatet tillförts resultaträkningen har granskats stickprovsvis.

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 1999 anges bl.a. att ”Många bilar avyttras dock under året vilket gör att de i efterhand skulle kunna ha betraktats som varulager. Posten ä[r] dominerande i balansräkningen”. Vidare har noterats att ”Det kan diskuteras huruvida tillgångarna är lager eller inventarier”. Av dokumentationen framgår också att A-son vid muntlig genomgång med företagsledaren har ifrågasatt om bilarna skall redovisas som inventarier eller lager. Vad gäller räkenskapsåret 2000 har A-son efter utförd bokslutsgranskning överlämnat en skriftlig rapport till bolagets ledning. I denna kommenteras inte klassificeringen av bilarna. Inte heller i övrigt kommenteras detta förhållande i dokumentationen. För räkenskapsåret 2001 har A-son återigen upprättat en skriftlig rapport över utförd bokslutsgranskning, i vilken det bl.a. anges att ”Beträffande inventarierna noterar vi att bilarna redovisas under denna rubrik även i år. Anledningen är enligt företagsledningen att avsikten vid förvärv är att inneha dessa långsiktigt för uthyrning. Att en stor del omsätts på ett år har att göra med konjunktur och marknadsförutsättningar för bilaffärer. Vi påminner om att bolaget bör ha i åtanke, vid varje förvärv, vilken typ av tillgång respektive bil är. Detta har påverkan på under vilken rubrik bilen ska redovisas”.

RN gör följande bedömning.

I 4 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) anges att med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Huruvida en tillgång skall klassificeras som anläggningstillgång eller omsättningstillgång har betydelse i två hänseenden, dels beträffande värderingen, dels beträffande rubriceringen i balansräkningen. De definitioner som anges i lagtexten kan dock ge upphov till vissa gränsdragningsproblem; exempelvis som i förevarande fall där företagsledaren uppger att bilarna varit avsedda att användas för uthyrning, men då majoriteten av de inköpta bilarna i praktiken omsätts på ett sådant sätt som är utmärkande för omsättningstillgångar.

Bokföringsnämnden (BFN) har i BFN U 87:4, som rör redovisning av demonstrationsbilar i bilhandelsföretag, uttalat sig angående gränsdragningen mellan omsättnings- och anläggningstillgångar. Förutsättningarna hänför sig till ett bilhandelsföretag som använder vissa nya bilar för demonstrationsändamål. I viss utsträckning används dessa bilar även som tjänstebilar för företagets anställda. Bilarna står alltid till kundernas förfogande för provkörning och försäljning. I genomsnitt säljs fordonen som begagnade efter 2-6 månader. BFN gjorde följande bedömning.

”I 13 § 1 st BFL anges att med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång. Enligt propositionen till BFL är det inte ’tillgångens natur i och för sig utan avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering’. Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har tolkat detta förarbetsuttalande så, ’att med anläggningstillgång förstås sådan tillgång som ej omsättes i den normala affärsprocessen. Härav följer att en bestämd tidsgräns ej kan anges för vad som är att anse som ’stadigvarande’.

Mot bakgrund av ovanstående finner nämnden, att demonstrationsbilarna bör anses som omsättningstillgångar i företagets verksamhet. Av särskild betydelse för bedömningen är att nämnda bilar skall säljas i den normala rörelsen. Att de dessförinnan utnyttjats på ett speciellt sätt har i detta sammanhang ingen betydelse för klassificeringen”.

RN tolkar detta uttalande som att man vid bedömningen av om en tillgång skall klassificeras som omsättnings- eller anläggningstillgång skall ta hänsyn till hur tillgången faktiskt används i den normala affärsprocessen.

Bolaget har under här aktuella räkenskapsår redovisat samtliga bilar som anläggningstillgångar. Oavsett vad som har varit syftet vid anskaffningstidpunkten har majoriteten av bilarna i praktiken inte hyrts ut utan försålts. A-sons noteringar i dokumentationen samt hans kommentar i den skriftliga rapporten för räkenskapsåret 2001 kan inte uppfattas på annat sätt än att han har ställt sig tveksam till bolagets val av redovisningsmetod. Han har även uppgett att enligt hans uppskattning har fördelningen av omsättning på uthyrning respektive försäljning varit cirka 30/70 under samtliga här aktuella räkenskapsår. Samtidigt har han uppgett till RN att han har kunnat acceptera bolagets tillgångsredovisning då den inte inneburit att företagets resultat- och balansräkningar varit behäftade med väsentliga fel. För att kunna uttala sig om detta måste, enligt RN:s uppfattning, A-son även bedöma rimligheten av gjorda avskrivningar vilket förutsätter en bedömning av riktigheten i avskrivningsunderlaget, dvs. hur stor del av bilparken som rätteligen skulle redovisas som anläggningstillgångar. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och vad som i övrigt framkommit i ärendet har han inte närmare undersökt detta. Enligt RN:s mening har hans granskningsinsats avseende gjorda avskrivningar varit bristfällig. I detta avseende har hans agerande inneburit ett avsteg från god revisionssed. Det har slutligen ankommit på A-son att på ett tydligt sätt klargöra för företagsledningen varför det är väsentligt att bolagets tillgångar klassificeras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

Sammanfattningsvis finner RN följande. A-son borde redan i samband med revisionen för räkenskapsåret 1999 ha framfört sina iakttagelser beträffande bolagets bristfälliga verifikationer i en skriftlig rapport till företagets ledning eller, om motsvarande anmärkningar framförts muntligt, tydligt dokumenterat innehållet i samtalet med företagsledaren. Om bristerna hade kvarstått även nästkommande räkenskapsår borde han ha framfört anmärkning i revisionsberättelsen. Vidare borde A-son – för att kunna bedöma rimligheten i de avskrivningar som bolaget har gjort – ha granskat hur stor del av bilparken som rätteligen skulle ha redovisats som anläggningstillgångar och som således hade kunnat bli föremål för avskrivning. Slutligen har det ålegat A-son att på ett tydligt sätt klargöra för företagsledningen varför det är väsentligt att bolagets tillgångar klassificeras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

RN finner att A-son genom vad som ovan anförts har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med beaktande av de revisionsåtgärder som A-son dock har vidtagit finner RN att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, 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 Eva Haage samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.