

## D 35/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad rörande godkände revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i tre aktiebolag, här kallade M-bolaget, C-bolaget och H-bolaget. I de två förstnämnda bolagen valdes han till revisor år 1997. Därefter valdes han år 1999 till revisor i H-bolaget i samband med att detta bildades. De tre bolagen hade samma ägare och bedrev handel med nya och begagnade husbilar i gemensamma lokaler. Alla tre bolagen hade olika räkenskapsår. Skattemyndigheten har ifrågasatt det redovisade varulagret i M-bolaget och H-bolaget. M-bolagets redovisade lager bestod i bokslutet den 31 december 1999 av sex bilar och i bokslutet den 31 december 2000 av tre bilar. Skattemyndigheten har dock vid sin granskning kommit fram till att lagret per dessa datum rätteligen bestod av nio respektive fem bilar. H-bolagets redovisade lager i bokslutet den 31 augusti 2000 bestod av åtta bilar, medan det enligt skattemyndigheten bestod av 19 bilar. Redovisat lager i de aktuella boksluten utgjorde 43, 11 respektive 73 procent av respektive bolags totala redovisade tillgångar. Enligt skattemyndighetens utredning har inbytesbilar som H-bolaget erhållit vid försäljningar inte bokförts i detta bolag. I stället har belopp som motsvarat dessa bilars värde bokförts som kontantlikvider i H-bolaget medan inbytesbilarna bokförts som inköp i M-bolaget, dock först i samband med att bilarna sålts vidare från detta bolag. Det har förekommit negativa saldon på bolagens kassakonton, i H-bolaget som mest med 945 000 kr. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för bolagen de aktuella räkenskapsåren.

A-son har anfört följande. Han upptäckte inte de brister som skattemyndigheten har påtalat. Dock uppmärksammade han det ovan redovisade förfarandet att inbytesbilar som H-bolaget erhållit inte bokfördes i detta bolag utan i M-bolaget. Vid sina revisioner kontrollerade han bolagens inköps- och försäljningsrutiner genom att stickprovsvis granska verifikationer avseende inköp och försäljningar. Vid granskningen av M-bolaget räkenskapsåret 1998 noterade han att kassasaldot var högt och att underlagen för varulagervärdering var dåliga. Med anledning härav avsåg han att utöka granskningen i dessa avseenden vid sin revision av räkenskapsåret 1999. På grund av personalproblem på revisionsbyrån samt hans egen sjukdom kom granskningen dock inte att utföras som han avsett. Vad gäller M-bolagets redovisade lager per den 31 december 1999 tog A-son del av en lagerlista som upprättats av bolaget utifrån ett av bolaget fört kartotek. På listan angavs endast märke och modell för respektive bil. Identifieringsuppgifter fanns i kartoteket. Han beaktade inte att lagerlistan inte utgjorde en sammanhängande del av bolagets bokföring, vilket enligt honom själv är en brist i granskningen. Till följd härav granskades inte inköpspriser. Vid besök hos bolaget ett halvår efter bokslutsdagen konstaterade han att två eller tre bilar hade sålts och att resten var kvar i lager. Därvid utgick han från bolagets noteringar och kartoteket. Detta var endast en ”översiktlig rimlighetsbedömning”. Motsvarande åtgärder vidtogs även vid granskning av påföljande års bokslut. – Vad gäller lagret i H-bolaget per den 31 augusti 2000 konstaterade A-son vid besök utanför bolagets lokaler två dagar efter bokslutsdagen att åtta husbilar fanns i och utanför bolagets lokaler, vilket stämde med vad som redovisats. På fråga från RN hur han visste att de bilar som iaktogs tillhörde just H-bolaget och inte något av de andra två bolagen har han uppgett att han ”utgått från att de flesta bilarna i lagret ägdes av bolaget med anledning av att lagret i närstående bolag var av ringa storleksordning”. Besöket hade endast till syfte att bedöma rimligheten i antalet bilar som var upptagna i bolagets lagerlista.

Han gjorde även en bruttovinstanalys, vilken tydde på att lagret var korrekt redovisat. Vid ett besök hos bolaget under det aktuella räkenskapsåret kontrollerade han antalet bilar i lager mot bolagets kartotek, vilket visade att bolagets ”rutiner för hantering av bilar redovisningsmässigt var tillfredsställande”. – Inget av bolagen registrerades som ägare i bilregistret vid inköp av bilar utan tidigare ägare kvarstod som ägare i registret fram till den tidpunkt då respektive bil såldes vidare. Därför fann han det inte meningsfullt att inhämta uppgifter från bilregistret. Han lämnade muntliga instruktioner till bolagens företrädare om hur lagerinventering skulle utföras. Han hade stort förtroende för den redovisningskonsult som bolagen anlidade, vilket hade viss påverkan på granskningens inriktning. Det förhållandet att det var hon som ”ansvarar för årsredovisningen [har] till viss mån reducerat nödvändiga kontrollåtgärder” avseende lagret. Redovisningskonsulten utförde dock sitt arbete med viss eftersläpning och frågor till henne besvarades sent eller i vissa fall inte alls. Kontantaffärer förekom i stor utsträckning i bolagen. Vid kassainventering i M-bolaget i juli 1999 uppgick kassan till 741 000 kr. Det förhållandet att det förekom negativa kassasaldon berodde på att vissa transaktioner inte bokfördes i tid. – C-bolaget var i stort sett vilande från och med räkenskapsåret 1999/2000. – A-son sjukskrevs i december 2001 till följd av stor arbetsbörda under en längre tid. Han anser att sjukdomen troligtvis påverkade hans omdöme vid utförandet av vissa arbetsmoment och uppföljningar.

RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för M-bolaget räkenskapsåren 1999 och 2000, för H-bolaget räkenskapsåret 1999/2000 samt för C-bolaget räkenskapsåret 1999/2000. I dokumentationen över samtliga dessa fyra revisioner finns noteringar om bristande avstämning och uppföljning i bolagen. För M-bolaget anges till exempel följande för räkenskapsåret 1999: ”Stor brist i den löpande bokföringen vad det gäller avstämning & uppföljning. Beror till stor del på bokföringsbyrån som är mycket bristfällig i det löpande arbetet”. Vidare finns i nämnda dokumentation följande notering: ”Lagervärdering är ej gjord utifrån våra instruktioner som skickats till [redovisningskonsulten]”. Det finns även noteringar om brister i kommunikationen mellan bolaget och redovisningskonsulten. Av dokumentationen för M-bolaget räkenskapsåret 1999 framgår vidare att de i inventeringslistan angivna beloppen för respektive husbil avser beräknade nettoförsäljningspriser.

Med anledning av frågor som RN ställt till A-son har denne uppgett att han vidtagit vissa revisionsåtgärder som inte framgår av hans dokumentation. Som exempel kan nämnas granskning av bolagens rutiner för tillämpning av vinstmarginalbeskattning och avstämning av fordringsförhållanden mellan bolagen.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

RN konstaterar inledningsvis att verksamhet till en början har bedrivits av samma ägare i två bolag med olika räkenskapsår. Därefter har ägarna bildat ett tredje bolag med ytterligare ett annat räkenskapsår. Alla tre bolagen har bedrivit handel med nya och begagnade bilar i gemensamma lokaler. Kontanttransaktioner har förekommit i stor utsträckning. Någon tillfredsställande intern

kontroll har inte funnits. Dessa omständigheter måste sammantagna anses innebära en betydande risk för att fel eller oegentligheter uppkommer. Det kan vidare konstateras att A-son har varit medveten om den ovan beskrivna hanteringen av inbytesbilar i H-bolaget, vilken har medfört att redovisningen inte har korrekt avspeglat de affärshändelser som har inträffat. Därtill kommer att bolagen inte registrerades som ägare i bilregistret vid inköp av bilar. Mot bakgrund av nu nämnda förhållanden har det ålegat A-son att utöka granskningen av bolagens inköp, försäljning och lagerredovisning. De granskningsåtgärder han har redogjort för kan med beaktande av de risker som förelegat inte anses tillräckliga. Vad A-son har anfört om sitt stora förtroende för bolagens redovisningskonsult kan inte motivera en inskränkning av granskningen, särskilt inte med hänsyn till att A-son i sin dokumentation har noterat brister i hennes arbete. Genom att i aktuellt avseende företa otillräckliga granskningsåtgärder har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av 10 § i 1997 års föreskrifter (RNFS 1997:1) följer att en revisor är skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. A-son har i flera fall på frågor från RN uppgett att han vidtagit vissa revisionsåtgärder som inte har dokumenterats. De åtgärder

A-son uppger sig ha vidtagit borde ha framgått genom anteckningar i dokumentationen. RN finner därmed att A-son inte har dokumenterat sitt arbete på föreskrivet sätt.

RN finner sammanfattningsvis att A-son genom vad som ovan anförts har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad han har anfört om sin sjukdom, samt om de åtgärder han avsett att vidta men av olika skäl inte vidtagit, medför ingen annan bedömning. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

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, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöö. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.