

D 16/00

Dåvarande Skattemyndigheten i Y län har inkommit till Revisorsnämnden (RN) med en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag räkenskapsåren 1995 och 1996.

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande.

Ifrågavarande aktiebolags verksamhet har bestått i att driva handel med nya och begagnade bilar. Bolagets balansomslutning har enligt årsredovisningarna för räkenskapsåren 1995 och 1996 uppgått till ca 12,6 mkr respektive ca 5,8 mkr. Varulagret har för samma räkenskapsår redovisats med ca 9,6 mkr respektive ca 3,5 mkr. I samband med skatterevision i bolaget har beträffande båda räkenskapsåren uppmärksammats att varulagret upptagits till ett för högt värde. Felet har berott på att bolaget underlåtit att i rätt tid bokföra försäljningen av ett antal bilar. År 1995 gällde detta nio bilar upptagna till ett värde om 675 900 kr, dvs. ca 7 procent av varulagrets totala värde. År 1996 gällde felet tio bilar upptagna till 656 500 kr, dvs. ca 18 procent av det totala varulagervärdet. I flera fall har försäljningarna bokförts först efter att skatterevisionen påbörjats. Det är även utrett att ungefär hälften av de i sammanhanget aktuella bilarna redovisats som lagertillgångar vid minst ett tidigare årsbokslut trots att de redan vid den tidpunkten varit överlåtna. Lagervärdet har beräknats med utgångspunkt från de lagerlistor som bolaget upprättat. Skattemyndigheten har dock inte funnit några handlingar som visar att företagsledningen intygat lagrets värde per respektive bokslutsdag. A-son har avgett rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

A-son har bland annat anfört följande.

Han har varit revisor i bolaget under hela 1990-talet. Vid sin revision av räkenskapsåren 1995 och 1996 uppmärksammade han inte de av skattemyndigheten påtalade bristerna i bolagets redovisning. Skattemyndighetens uppgifter är dock riktiga i sak. Det kan konstateras att uppgifterna till bilregistret om ägarbyte uppenbarligen inte har "gått hand i hand" med redovisningen av försäljningar och betalningar vilket naturligtvis utgjort en allvarlig brist i bolagets rutiner. Felet har rört ungefär samma antal bilar år 1995 som år 1996. Att andelen, sett till det totala lagret, var väsentligt högre år 1996 hänger samman med att bolaget i början av detta år överlät den dåvarande rörelsen. Senare under samma år startade bolaget en agentur för försäljning av ett annat bilmärke. Antalet bilar i lager och lagrets värde var därför avsevärt lägre per bokslutsdagen år 1996 än året dessförinnan. Den felaktiga redovisningen har haft inverkan på bolagets vinst och även medfört att mervärdesskatten betalats för sent. Om försäljningarna bokförts korrekt hade de nu lagerbokförda bilarna i stället motsvarats av kundfordringar fram till dess att betalning influtit. – Vid granskningen av billagret de aktuella räkenskapsåren har följande åtgärder utförts: jämförelse av antal bilar och värdet av dessa med motsvarande förhållanden föregående år, stickprovvis kontroll av inköpspriser mot faktura för bedömning av ägande och värdering, uppföljning av kvarvarande bilar i lager vid revisionstillfället efter balansdagen, uppföljning av det ekonomiska utfallet beträffande bilar som försåls efter balansdagen, granskning av in- och utleveranser under december månad mot underlag och lagerredovisning för kontroll av ägande, värdering och periodisering, granskning av att bokförda demonstrationsbilar motsvarades av en skuld till generalagenten samt – såvitt avser räkenskapsåret 1995 – en "särskild uppföljning" beträffande de bilar som ingick i överlåtelsen av rörelsen i början av år 1996. – När det gäller möjligheterna att upptäcka bristerna i bolagets redovisning måste beaktas att flera av de felaktigt bokförda bilarna inte har ingått i granskningsunderlaget. År 1996 tillämpade han en värdegräns vid 50 000 kr. Fem av de tio bilar som i årsredovisningen felaktigt tagits upp som lagertillgångar

hade ett värde understigande detta belopp. Sammantaget anser A-son inte att bristerna varit så allvarliga att årsredovisningarna gett en missvisande bild av bolagets ställning.

RN, som har haft tillgång till A-sons dokumentation över granskningen av billagret räkenskapsåren 1995 och 1996, gör följande bedömning.

Det är utrett att bolaget i årsredovisningarna redovisat redan sålda bilar som lagertillgångar. Varulagret har i båda de aktuella årsredovisningarna varit den viktigaste balansposten bland bolagets tillgångar och har motsvarat 76 respektive 60 procent av balansomslutningen. A-son har därför haft anledning att ägna varulagret särskild uppmärksamhet vid revisionen.

Vid granskning av ett varulager skall en revisor bland annat försäkra sig om att tillgångarna existerar och att de tillhör det reviderade företaget. Revisorn bör i första hand delta vid lagerinventeringen per bokslutsdagen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljning av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till bokslutsdagen. I så fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens och värde per bokslutsdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp hur lagerinventeringen skett, vilka instruktioner som funnits och vilka som deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att han tidigare år har bedömt rutinerna för lagerredovisning och testat dessa.

Såvitt framgår av A-sons uppgifter har han varken deltagit vid lagerinventeringen eller gjort en egen uppföljning av lagret i enlighet med vad som anförts ovan. Det finns inte heller något annat i ärendet, t.ex. i hans granskningsdokumentation, som tyder på att han skulle ha gjort detta. A-son har inte heller hänvisat till några rutiner för lagerinventering hos ifrågavarande aktiebolag. Han har inte ens – såvitt framgår av skattemyndighetens uppgifter, vilka inte ifrågasatts av A-son – inhämtat företagsledningens intyg i enlighet med då gällande bestämmelser i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Det främsta tecknet på att A-sons granskningsinsatser varit bristfälliga är dock enligt RN:s mening att han inte har upptäckt ifrågavarande felaktigheter, vilka han borde ha funnit vid en revision som utförts enligt god revisionssed. Härvid skall beaktas att felen som sådana förelegat flera år i rad och beträffande flera av bilarna vid mer än ett årsbokslut. Vidare ingår det i god revisionssed vid lagergranskning att göra en åldersanalys. Om en sådan hade utförts skulle A-son ha upptäckt att vissa bilar – enligt redovisningen – varit kvar i lagret under flera år. Eftersom detta naturligtvis inte förefaller rimligt borde den upptäckten ha föranlett ytterligare kontroller. Slutligen finns anledning att starkt ifrågasätta A-sons val av värdegräns för stickproven. Den valda beloppsgränsen, 50 000 kr, framstår nämligen som mycket för hög i ett aktiebolag som handlar med begagnade bilar. I förevarande fall har nästan hälften av bilarna i lager haft värden som understigit nämnda belopp och därmed fallit utanför granskningen.

Sammantaget finner RN att A-son inte genomfört granskningen av bolagets varulager i enlighet med god revisionssed. Han har därmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsrevisor Inger Blomberg och chefsjuristen Per Eskilsson, föredragande.