

D 10/02

Skattemyndigheten i X-stad har i en underrättelse till Revisorsnämnden (RN) ifrågasatt godkände revisorn A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag. Skattemyndigheten har genomfört skatterevision i bolaget avseende perioden 1997-10-01 – 1998-12-31 (bolagets första räkenskapsår). Vid skatterevisionen uppdagades allvarliga brister i bolagets sätt att sköta sin redovisning. A-son, som tillträdde revisionsuppdraget i juni 1999, har trots dessa brister avgett en s.k. ren revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. Bolagets verksamhet består i att som grossist sälja och leverera livsmedel till butiker. Omsättningen under år 1997/98 uppgick till drygt 16 mnkr.

Av skattemyndighetens underrättelse framgår bl.a. följande.

Bokföringen i bolaget har skett med stor eftersläpning. I mars 1999 avsade sig bolagets dåvarande revisor revisionsuppdraget då bolaget trots flera påminnelser inte inkommit med något räkenskapsmaterial för granskning. Från och med räkenskapsåret 1999 sköts bolagets bokföring av en redovisningsbyrå. Denna redovisningsbyrå har också i efterhand upprättat bokföringen för räkenskapsåret 1997/98. Enligt företrädare för bolaget anlätades redovisningsbyrån under hösten 1998. Den bokföring skattemyndigheten granskat utgörs av sedvanlig dataredovisning med verifikations- och huvudboklista. Verifikationerna har arkiverats i nummerföljd.

Skattemyndigheten har konstaterat att bolagets kassarutiner varit behäftade med allvarliga brister. Utstämpling av kassaapparaten har skett månadsvis. Bolaget har inte fört någon kassabok och har heller inte noterat alla förändringar i kassan. Kassabehållningen har under större delen av år 1998 varit negativ. Underskottet uppgick som mest till drygt 1,8 mnkr. Bolaget har till skattemyndigheten uppgett att man tagit upp kortfristiga lån för att täcka kassabristen. För dessa transaktioner saknas underlag. Det har vidare framkommit brister i bolagets sätt att bokföra och redovisa mervärdesskatt.

Mot nu angiven bakgrund anser skattemyndigheten att A-son inte haft grund för att avge en ren revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret.

A-son har anfört bl.a. följande.

Han åtog sig uppdraget som revisor i bolaget den 21 juni 1999 i samband med ett besök hos den aktuella redovisningsbyrån. Den person på redovisningsbyrån som skötte bolagets bokföring berättade vid detta tillfälle att han erhållit verifikationer avseende räkenskapsåret 1997/98 först i november 1998. Det har således varit stor eftersläpning i bokföringen. A-son kunde vidare konstatera att bolagets kassarutiner var mycket bristfälliga. Det är riktigt att kassan under räkenskapsåret tidvis uppvisat stora negativa saldon, att utstämpling endast skett månadsvis och att vissa transaktioner inte har verifierats. De flesta av bolagets mervärdesskattedeklarationer har varit behäftade med felaktigheter. Vid fyra redovisningstillfällen under året har bolaget överhuvudtaget inte inkommit med någon sådan deklaration. Vid den tidpunkt A-son åtog sig revisionsuppdraget hade dock ovan nämnda brister till stor del åtgärdats av redovisningsbyrån. Således var t.ex. bristerna i bolagets redovisning av skatter rättade vid revisionstillfället.

A-son utförde större delen av granskningsarbetet i samband med besöket hos redovisningsbyrån den 21 juni 1999. Dagen därpå besökte han även bolaget för att bl.a. gå igenom de brister som uppmärksammats. Han fick då intryck av att bolagets två företrädare var hederliga och ville ”göra rätt för sig” samt att de skulle verka för en förbättring av bolagets rutiner och interna kontroll. Naturligtvis borde han ha anmärkt i revisionsberättelsen på eftersläpningen i bokföringen och de bristfälliga kassarutinerna samt på att bolaget inte fullgjort

sina skyldigheter i skattehänseende. På grund av att det var bolagets första verksamhetsår, att rutinerna förbättrats sedan redovisningsbyrån anlåtts och att en ören revisionsberättelse kunde ha skadat ägarnas affärssituation lämnade han, efter mycket stor tvekan, trots allt en ren revisionsberättelse.

RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för uppdraget. Vad som framgår av dokumentationen har föranlett RN att ställa ett antal kompletterande frågor, bl.a. avseende granskningen av bolagets varulager som i årsredovisningen upptagits till 1 942 382 kr (ca 70 procent av de totala tillgångarna).

A-son har uppgett att varulagret inventerats fysiskt på balansdagen av de båda delägarna, att riktigheten av inventeringen har intygats och att lagret är relativt lättinventerat eftersom de flesta artiklarna ligger på pallar. Inventeringslistorna har prissatts enligt senast inkomna leverantörsfaktura. Vid sitt besök hos bolaget utförde han endast ett litet stickprov av à-priser mot leverantörsfaktura. Han förvissade sig även om hur inventeringen utförts och hur à-priserna framtagits. Dessa kontroller har inte gett upphov till några anmärkningar.

Av den insända dokumentationen framgår bl.a. följande.

I den riskanalys som upprättats har A-son under rubriken "Inneboende risk" bl.a. noterat "Värdering av varulagret. (prissättning, avklippning, och inventering)". Han har även antecknat att han är ny på uppdraget och att han inte har så stor erfarenhet av handel med livsmedel i grossistledet. I en intern revisionspromemoria har han beträffande varulagret anmärkt att någon form av inventeringsinstruktion borde upprättas och att lagerbokföring saknas. Enligt den dokumentation som avser själva granskningen av lagret har A-son prickat en sammanställning mot underliggande lagerlistor och utfört vissa kontrollsummeringar, utan anmärkning. Han har antecknat att arbetet varit tidskrävande eftersom det ibland varit svårt att tyda siffrorna (lagerlistorna är handskrivna, RN:s anm.). Han har vidare noterat att han gjort försök att stickprovsvis kontrollera à-priser. Fyra artiklar har granskats mot faktura från en av bolagets leverantörer. A-son har slutligen antecknat att han i avsaknad av lagerbokföring inte kunnat utföra någon avklippskontroll, men att han gått igenom verifikationer för januari 1999 för att förvissa sig om att varorna levererats. Granskningen föranledde inte några anmärkningar. I dokumentationen ingår även lagerlistorna. En av bolagets två styrelseledamöter/delägare har på dessa tecknat en försäkran att inte något har undantagits eller tillagts vid inventeringen.

RN gör följande 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 discipliningripande 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 fall 1995 års lag.

Det är klarlagt att bolaget underlåtit att iaktta grundläggande bestämmelser såvitt avser skyldigheten att upprätta bokföring (jfr 2, 4, 8 och 9 §§ i 1976 års bokföringslag). Bokföringen har inte upprättats löpande utan långt i efterhand. Bolagets affärshändelser har bl.a. bestått av ett stort antal kontantbetalningar som enligt 8 § nämnda lag skulle ha bokförts senast påföljande arbetsdag. Vidare har bolaget försummat att fullgöra sina skyldigheter i skattehänseende genom att bl.a. för flera perioder inte redovisa mervärdesskatt. RN finner det anmärkningsvärt att A-son, som var medveten om såväl eftersläpningen i bokföringen och de bristfälliga kassarutinerna som felaktigheterna i skatteredovisningen, har underlåtit att påtala dessa förhållanden i sin revisionsberättelse. Han har för övrigt i ärendet själv gett uttryck för uppfattningen att så bort ske. A-son har som förklaring till att han trots allt lämnade en ren berättelse bl.a. åberopat den

omständigheten att bristerna till stor del var åtgärdade vid tiden för revisionen. RN anser dock att så allvarliga felaktigheter som det i detta fall varit fråga om skall föranleda anmärkning i revisionsberättelsen oavsett om rättelse skett eller ej. Inte heller övriga av A-son anförda skäl utgör godtagbar grund för hans underlåtenhet i nu behandlat avseende.

Vad gäller A-sons granskning av varulagret kan konstateras att revisionen avsåg bolagets första verksamhetsår och att han tillträdde revisionsuppdraget nästan sex månader efter räkenskapsårets utgång. A-son hade således inte någon tidigare erfarenhet av bolaget och har inte heller haft möjlighet att närvara vid inventeringen. I sin riskanalys har han dragit slutsatsen att det förelåg en förhöjd revisionsrisk beträffande varulagret och därvid särskilt angett prissättningen, avklippet, och inventeringen. RN finner inte skäl att ifrågasätta denna bedömning. Tyngdpunkten i granskningen synes dock inte ha förlagts till nu nämnda områden. Den stickprovsgranskning av à-priser som skett mot en av leverantörsfakturorna avser endast fyra artiklar, motsvarande en ytterst liten del av det totala lagervärdet. Någon fullständig avklippskontroll har inte kunnat utföras. Såvitt framgår av dokumentationen har granskningen huvudsakligen bestått av kontrollberäkningar med utgångspunkt från de handskrivna, och i vissa delar svårtydda, lagerlistor som upprättats vid inventeringen. A-son har uppgett att han förvärvat sig om hur inventeringen utförts. Dokumentationen innehåller dock inte någon närmare beskrivning av bolagets inventeringsrutiner. Däremot har A-son, som framgått ovan, i en särskild promemoria efterlyst någon form av inventeringsinstruktion. Mot bakgrund av det ovan anförda och vad som i övrigt framkommit om den allmänna ordningen och kontrollen i bolaget menar RN att A-son inte haft ett tillräckligt underlag för att kunna bedöma huruvida lagerlistorna återgav bolagets verkliga lager per balansdagen. Det förhållandet att en av styrelseledamöterna intygat inventeringens riktighet förändrar inte RN:s uppfattning härvidlag.

Omständigheterna har varit sådana att det är mindre sannolikt att en fördjupad granskning hade kunnat ge A-son det underlag som krävts för ett välgrundat ställningstagande beträffande varulagret. Oavsett hur det förhåller sig med detta finner RN att de granskningsåtgärder som vidtagits har varit otillräckliga för en bedömning av lagrets värde. A-son har därmed och med hänsyn till postens storlek inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

Sammanfattningsvis har A-son, genom sin underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på allvarliga brister i bolagets bokföring och redovisning av skatter samt genom att i avsaknad av tillförlitligt underlag beträffande en balanspost utgörande ca 70 procent av de totala tillgångarna ändå tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning, på ett allvarligt sätt 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 Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Baekkevold, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.