

D 21/02

Revisorsnämnden (RN) har av Skattemyndigheten i X-stad mottagit en underrättelse rörande auktoriserade revisorn A-son. Skattemyndigheten har utfört revision i ett aktiebolag där A-son varit vald revisor. Skatterevisionen omfattar tiden från den 1 januari 1996 till den 30 juni 1998, vilket för bolagets del inneburit halva räkenskapsåret 1995/96 samt räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98. Bolagets verksamhet har bestått i att installera och försälja el- och larmutrustning. Omsättningen under år 1995/96 uppgick till drygt 2,1 mnkr. Under de två följande räkenskapsåren uppgick årsomsättningen till drygt 3,2 mnkr. Skattemyndigheten har vid sin revision bl.a. konstaterat att bolaget under långa perioder redovisat ett negativt kassasaldo och att det i samband med boksluten skett en mängd omföringar för vilka godtagbart underlag saknas. A-son har i revisionsberättelserna för åren 1995/96 och 1996/97 anmärkt att årsredovisningen avlämnats för sent och att bolaget vid ett flertal uppbördstillfällen försummat att betala mervärdesskatt – samt för år 1996/97 även sociala avgifter – i rätt tid och med rätt belopp. Även revisionsberättelsen för år 1997/98 innehåller en anmärkning om att bolaget underlåtit att fullgöra sina skyldigheter avseende mervärdesskatt och sociala avgifter. I sistnämnda revisionsberättelse har A-son även erinrat om bestämmelserna i 13 kap 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)¹. Revisionsberättelserna innehåller i övrigt inte några anmärkningar. Skattemyndigheten anser att det, mot bakgrund av de brister i redovisningen som framkommit vid skatterevisionen, därmed finns anledning att ifrågasätta A-sons revisionsinsatser i bolaget under de tre aktuella räkenskapsåren.

Skattemyndigheten har beträffande de närmare omständigheterna i bolaget anfört bl.a. följande.

Bolagets bokföring har upprättats av en redovisningsbyrå. Kassakontot har under större delen av räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 uppvisat ett negativt saldo. Långa perioder har detta underskott legat på en nivå mellan 100 000 – 200 000 kr. De negativa kassasalda har uppstått genom att det i bolaget bokförts stora kontantutbetalningar till uppgivna underentreprenörsbolag. Vid skatterevisionen har framkommit att fakturorna från dessa bolag varit falska. I verkligheten har det sällan varit fråga om några kontantutbetalningar utan betalning har i stället skett med check, och då till någon av bolagets ägare eller till dem närstående personer. Korrigering, som bokförts debet kassa och kredit checkräkning, har skett i efterhand. Positivt kassasaldo har uppstått först genom omföringar i samband med boksluten per den 30 juni 1997 respektive 1998. Vid bokslutet den 30 juni 1998 har exempelvis ett kassaunderskott om ca 136 500 kr justerats mot delägarnas avräkningskonton.

Utöver de korrigeringar som skett med anledning av negativa kassasalda har bolaget samtliga tre räkenskapsår genom bokföringsorder i samband med boksluten gjort ytterligare en mängd omföringar för vilka underlag saknas. Den bristfälliga bokföringen har lett till att skattemyndigheten inte i huvudsak kunnat bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning. Enligt skattemyndigheten borde förekomsten av kontinuerliga kassaunderskott ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning. Det kan vidare ifrågasättas om han haft grund för en tillförlitlig bedömning av bolagets resultat och ställning.

RN har förelagt A-son att utförligt redogöra för sin granskning av bolagets bokföring och hantering av likvida medel. Han har därvid anfört bl.a. följande.

¹ I dess lydelse före den 1 januari 2002, RN:s anm.

Avstämningen av likvida konton har skötts av redovisningsbyrån. Bank- och postgirotransaktioner för vilka underlag saknats har av redovisningsbyrån bokförts mot kassakontot – som under samtliga tre år använts som observationskonto – eller mot ägarnas avräkningskonton. När sedan underlag till dessa transaktioner erhållits från bolaget har kassan justerats. Kassasaldot per respektive bokslutsdag har uppgått till 1 500 kr, 1 502 kr och 4 043 kr. Checkräkning och postgiro har vid varje bokslutstillfälle stämts av mot kontoutdrag.

A-son har för varje år gått igenom redovisningsbyråns avstämmningar mot kontoutdrag från bank och postgirot månad för månad. Han har vidare i samband med boksluten kontrollerat saldon mot engagemangsbesked från banken. Vid besök hos redovisningsbyrån har han kontrollerat att avstämningen av likvidkontona dokumenterats. Eftersom kassan vid bokslutstillfällena visat ett relativt lågt saldo och check respektive postgiro stämt har han inte haft anledning att anmärka på kassan. Vad gäller underlag för de justeringar av kontona som skett i samband med boksluten har A-son hänvisat till sina årsakter.

Vid revisionen av räkenskapsåret 1997/98 förelåg ett beslut från skattemyndigheten, daterat den 17 december 1998, med anledning av vad som så långt framkommit vid skatterevisionen. I detta beslut sägs inte något om att det skulle ha förekommit falska fakturor i bolaget. Hänsyn till beslutet togs emellertid på så sätt att vissa fakturabelopp som skattemyndigheten nekat avdrag för i bokslutet istället påfördes ägarna som lön. Detta medförde att bolagets egna kapital förbrukades. Eftersom skattemyndighetens beslut beaktats i årsredovisningen fann A-son inte anledning att ifrågasätta bolagets resultat.

RN har även tagit del av A-sons granskningsdokumentation för de tre aktuella räkenskapsåren. Av dokumentationen framgår bl.a. följande.

I samtliga tre årsakter finns kopior av bokföringsorder eller verifikationslistor av vilka framgår att ett stort antal omföringar skett i samband med boksluten. Med ett fåtal undantag saknas dock närmare underlag för eller noteringar om vad som föranlett dessa bokföringsåtgärder. I dokumentationen för räkenskapsåret 1995/96 har A-son i samband med granskningen av kontot ”lån från aktieägare” (som under året minskat från drygt 300 000 kr till ca 50 000 kr, RN:s anm.) antecknat att kontroll skett mot huvudboken och att minskningen avser ej utredda uttag från checkräkningen, samt att ”checken stämmer”. Vad gäller räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 finns i dokumentationen utdrag ur huvudboken som visar att kassan under större delen av dessa år haft ett negativt saldo. A-son har vid granskningen av kassa och bank dessa år antecknat att kassan använts som observationskonto vid avstämning av checkräkningen. År 1996/97 har han noterat att redovisningsbyrån stämmer av checkräkningen månadsvis. Det finns ingen dokumentation som visar att A-son något av åren själv utfört någon löpande granskning av bolagets bokföring av likvida medel eller att han försökt utreda orsakerna till det negativa kassasaldot. Vad beträffar den justering av kassaunderskott om ca 136 500 kr som gjordes i samband med bokslutet år 1997/98 har A-son antecknat att kassan korrigerats genom ”privat insättning”.

Vid genomgången av dokumentationen har RN även gjort nedanstående iakttagelser beträffande A-sons granskning av bolagets varulager. Lagret har samtliga tre år utgjort mer än en tredjedel av bolagets totala tillgångar.

Enligt årsredovisningarna uppgick lagret år 1995/96 till 315 656 kr, år 1996/97 till ca 276 840 kr och år 1997/98 till 879 982 kr². I dokumentationen för räkenskapsåret 1995/96 har A-son antecknat att han kontrollerat lagret mot inventeringslistor. Dokumentationen för detta år innehåller en varulagersspecifikation omfattande lagervaror om knappt hälften av lagrets

² För såväl år 1995/96 som år 1996/97 utgjorde lagret ca 37 procent av bolagets totala tillgångar. I lagervärdet år 1997/98 ingår pågående arbeten för annans räkning med ett belopp om drygt 300 000 kr. Råvaror och förnödenheter har tagits upp till 560 288 kr vilket motsvarade ca 46 procent av bolagets totala tillgångar.

redovisade värde. År 1996/97 finns en notering om att en företrädare för bolaget lämnat uppgifter om lagret till redovisningsbyrån och att lagerlistor skall komma senare. År 1997/98 har A-son antecknat att han begärt att få specifikation över lagret och att lagerintyg saknas. Dokumentationen för de två senare åren innehåller emellertid inte några lagerlistor och det finns heller inte några noteringar som visar vilka granskningsåtgärder A-son vidtagit.

Vad som framkommit har föranlett RN att fråga A-son hur han under de tre åren bedömt tillförlitligheten i bolagets rutiner för inventering av varulagret, hur han granskat dessa rutiner och när han senast deltog vid en inventering av lagret.

A-son har uppgett följande.

Lagret har kontrollerats fysiskt av redovisningsbyrån i samband med besök hos bolaget. Redovisningsbyrån har därvid konstaterat att lagret "varit ungefär lika mellan åren". Eftersom lagret har haft ett relativt fast värde under samtliga tre år och framtagna nyckeltalsanalyser inte visat några onormala förändringar av lagerutvecklingen har A-son inte ansett sig behöva vidta några ytterligare åtgärder.

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.

RN har vid två tillfällen förelagt A-son att utförligt redogöra för sin granskning av bolagets bokföring och hantering av likvida medel. A-son har trots detta endast lämnat en mycket allmän och kortfattad beskrivning av sina åtgärder i nämnda avseenden. Han har därvid i huvudsak uppgett att han gått igenom redovisningsbyråns avstämningar av likvidkontona och kontrollerat dessa mot kontoutdrag från bank. Vad gäller underlag för de omföringar som skett i samband med boksluten har han hänvisat till sin dokumentation.

Det har under den aktuella perioden förelegat en rad omständigheter som med betydande styrka indikerat att bolaget inte har haft tillfredsställande kontroll över bokföringen av likvida medel. Kassan har, vilket får betecknas som anmärkningsvärt, under samtliga år använts som observationskonto och har under större delen av räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 uppvisat stora negativa saldon. Underskotten har justerats dels genom att uttag från checkräkningen i efterhand bokförts mot kassan, dels genom att omföringar skett i samband med boksluten. Att A-son i allt väsentligt varit medveten om dessa förhållanden framgår såväl av hans yttranden i ärendet som av hans dokumentation.

RN anser att nu nämnda omständigheter borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning av bolagets likvida transaktioner. Som framgått ovan har emellertid RN vid genomgång av dokumentationen inte funnit något som tyder på att A-son utfört någon löpande granskning av bolagets redovisning eller att han närmare undersökt de transaktioner som orsakat underskotten i kassan under de två senare räkenskapsåren. Han synes inte heller i övrigt ha följt upp de iakttagelser som framgår av dokumentationen, t.ex. att minskningen på kontot "lån från aktieägare" år 1995/96 skulle vara hänförlig till outredda uttag från checkräkningen och att ett underskott i kassan om ca 136 500 kr år 1997/98 vid bokslutet bokats bort genom privata insättningar. Vad beträffar de omföringar som gjorts i samband med boksluten saknas genomgående närmare underlag eller noteringar i dokumentationen som visar att A-son förvissat sig om att korrigeringarna var berättigade.

Mot nu angiven bakgrund finner RN utrett att A-sons granskning av bolagets hantering och bokföring av likvida medel varit klart otillräcklig. Han har, trots tydliga indikationer på att det förelegat betydande brister i redovisningen, i stor utsträckning förlitat sig på de avstämningar och kontroller som utförts av redovisningsbyrån i stället för att själv utreda orsakerna till att den löpande bokföringen inte fungerat tillfredsställande.

Även i fråga om granskningen av varulagret har A-son i allt väsentligt förlitat sig på de kontroller som utförts av redovisningsbyrån. Han har inte själv närvarat vid inventeringen av lagret något av de tre åren. Dokumentationen innehåller ingen information som visar att han företagit någon genomgång av bolagets inventeringsrutiner. Vad gäller räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 har han såvitt framgår inte ens tagit del av underlaget från inventeringen.

Enligt RN:s uppfattning framstår A-sons granskning av varulagret³ som närmast obefintlig. Den omständigheten att A-son analyserat nyckeltal kan inte ha gett honom underlag för att bedöma lagrets existens. Självfallet har inte heller det förhållandet att lagret, enligt A-son, haft ett relativt fast värde under samtliga tre år medfört att han haft grund för att i princip helt underlåta att vidta egna kontrollåtgärder. Varulagret har samtliga tre år utgjort en betydande andel av bolagets totala tillgångar. Eftersom A-son inte på ett godtagbart sätt verifierat lagrets existens och värde har han enligt RN:s mening inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son, i fråga om såväl bolagets hantering av likvida medel som varulagret, har underlåtit att vidta kontrollåtgärder som borde ha framstått som självklara för honom. Att bristerna i revisionsarbetet förlegat under tre på varandra följande räkenskapsår utgör en försvårande omständighet. A-son har därmed 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 RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Ulla Nordin Buisman, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnel Wennberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.

³ RN bortser här från den del av lagret som i årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 utgjordes av pågående arbeten.