

D 26/08

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsatser i två aktiebolag, fortsättningsvis kallade metallbolaget och bilbolaget. Anmälan gäller räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004 i metallbolaget och räkenskapsåret 2003 i bilbolaget. A-son valdes till revisor i båda bolagen i juli 2004. För metallbolaget avgav A-son en revisionsberättelse utan avvikelser från standardutformningen den 28 februari 2005. Han avgav en revisionsberättelse med avvikelser för bilbolaget den 24 januari 2005.

A-son har anfört att hans revisioner i metallbolaget och bilbolaget utgjorde två av hans första revisionsuppdrag som påskrivande revisor och att han idag troligtvis hade gjort saker och ting lite annorlunda. Han anser att RN i sin bedömning av hans revisionsinsatser bör ta hänsyn till detta i mildrande riktning.

Metallbolaget

2. Varulager

2.1 Bakgrund

I metallbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04 anges att bolaget under året har bedrivit handel med ädla metaller. Bolagets varulager redovisades med 481 000 kr (ca 63 procent av balansomslutningen).

2.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för metallbolaget avseende räkenskapsåret 2003/04.

A-son har i sin dokumentation antecknat följande. Han hade inte möjlighet att närvara vid inventeringen då han "blev invald i bolaget sent", men han har i efterhand haft "en genomgång med en av bolagets företrädare angående varulagret". De gick igenom en stor mängd produkter som fanns i bolagets lokaler. Varulagret har upptagits till anskaffningsvärdet och avskrivning har skett för inkurans samt vidare "har avstämning gjorts mot varulagerlista". Han har inte funnit något som talar för att varulagret skulle vara för högt värderat. Han godtog posten.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga benämnd varulagersammandrag per den 31 augusti 2004, i vilken anges att "lager enligt listor" har ett anskaffningsvärde om 471 000 kr. I bilagan anges några leverantörer följt av sifferuppgifter. Det är oklart om dessa siffror avser belopp. I vart fall summerar de inte till relevant post i årsredovisningen. Inget belopp har angetts vid den förtryckta rubriken "Totalt lagervärde enl. lägsta värdets princip" och inte heller vid rubriken "Alt. lagervärde 97 % av anskaffningsvärde". Längst ned på sammandraget finns en standardiserad förtryckt text enligt vilken intygande ska ske på heder och samvete att inte någon lagertillgång undantagits eller tillagts. Intyget har inte undertecknats. Vidare finns ett utdrag från huvudboken avseende bolagets lager för räkenskapsåret 2003/04. Av utdraget framgår att en transaktion benämnd "Lagerförändring / inventering må.." registrerades den 30 juni 2004 och

medförde att lagret kom att redovisas med minus 499 000 kr. På balansdagen, den 31 augusti 2004, nollställdes kontot och därefter registrerades ett flertal transaktioner som medförde att lagret senare samma dag kom att redovisas med 471 000 kr. Det finns även en lagervärde- och inventeringslista (inventeringslista) per den 31 augusti 2004, utskriven den 8 mars 2005, som visar bolagets artiklar, antal artiklar i lager samt totalt lagervärde per artikel. Prissättningen för respektive artikel framgår inte av listan. Totalt lagervärde uppgår enligt listan till 471 000 kr. I dokumentationen finns inga noteringar som visar att A-son har granskat metallbolagets varulager.

2.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Bolaget har räkenskapsår som slutar med den sista augusti. Han ringde bolaget i augusti 2004 för att boka tid för inventering. Han fick då besked att inventering gjorts i slutet av juni för att underlätta bokslutsarbetet. Av denna anledning deltog han inte i inventeringen. Han tog dock under september kontakt med en företrädare för bolaget och ”diskuterade igenom lagret”. Tillsammans gick de igenom några av inventeringslistorna och kontrollerade mot några stickprov.

På RN:s fråga vilka underlag A-son hade tillgång till för att kunna ta ställning till varulagrets existens och värde på balansdagen har A-son uppgett i huvudsak följande. ”Med utgångspunkt från inventeringen i juni samt förändringar i lagret under juli och augusti lades uppgifterna in i augusti som ligger som utgångspunkt för lagervärde- och inventeringslistan. Kontrollräkningar gjordes vid några omgångar och nya lagerförändringsjournaler skrevs ut.” Tillsammans med bolagets företrädare gjordes ett stort antal stickprov med utgångspunkt från lagervärde- och inventeringslistan och bland annat så ”togs stickprov på produkter 01-10022, 30-10501, 51-10003 m.m.”. Genom analys av gjorda stickprov och analys av att ”lagret var värderat till anskaffningsvärdet m.m.” ansåg han att inga väsentliga felaktigheter förelåg angående existens och värde av varulagret. Han fann inget konstigt i att man justerat lagret och skrivit ut nya lagerförändringsjournaler vid flera tillfällen.

RN har bl.a. förelagt A-son att besvara följande frågor.

- 1.) Redogör för vad lagerförändringsjournalerna bestod av och vilka underlag i bokföringen som fanns till dessa poster samt vilka granskningsåtgärder Ni vidtog för att granska riktigheten av de bokförda posterna.
- 2.) Anser Ni att värdet på metallbolagets varulager i årsredovisningen för räkenskapsåret 2003/04 har skett i enlighet med reglerna i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen och i förekommande fall redogör för Er bedömning i denna del.
- 3.) Ange på vilken grund Ni ansåg att Ni kunde tillstyrka metallbolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2003/04.

A-son har inte besvarat någon av ovanstående frågor.

2.4 RN:s bedömning

Varulagret var metallbolagets mest väsentliga tillgångspost. Det ankom därför på A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om varulagrets existens och värde. Revisorn bör i första hand närvara vid lagerinventeringen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. Har revisorn inte möjlighet att delta i inventeringen måste han eller hon då så är möjligt utföra alternativa granskningsåtgärder.¹

Av A-sons uppgifter framgår att han inte var närvarande vid lagerinventeringen för räkenskapsåret 2003/04. A-son har till RN uppgett att han har utfört viss granskning av

¹ Jfr. FAR:s rekommendation Revisionsprocessen (RP), 2.3.7.2 – Varulager, Granskning av varulagrets existens.

varulagret i efterhand. Det finns dock inget i hans dokumentation som visar vilka granskningsåtgärder han har vidtagit. Av hans dokumentation framgår inte heller att han har tagit ställning till om bolagets redovisning av värdet på varulagret har skett i enlighet med då gällande bestämmelser i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Han har inte besvarat RN:s fråga i nämnda avseende. En revisor som underlåter att dokumentera sina revisionsåtgärder på föreskrivet sätt, har bevisbördan för ett påstående om att vissa revisionsåtgärder ändå har utförts. De uppgifter som A-son har lämnat om sina stickprovskontroller verifierar inte att han skulle ha gjort någon fullgod granskning av metallbolagets varulager. Med hänsyn härtill och till att varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgångspost har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av metallbolagets resultat- och balansräkningar eller att tillstyrka förslaget till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

3. Bilbolaget

3.1 Anmälan och övriga handlingar

Enligt bilbolagets förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 2003 hade bolaget påbörjat avveckling av sin "handel med kontrakt på bilförsäljningar". Enligt bolagets balansräkning för detta år utgjorde "bilkontrakt" och "osäkra kontrakt" bolagets största tillgångar (sammanlagt 96 procent av balansomslutningen). Av handlingarna i ärendet framgår dock inte vad bilkontrakten och de osäkra kontrakten avsåg.

Anmälaren har uppgett att han i december 2004 förvärvade aktierna i bilbolaget från en privatperson (NN). Anmälaren har ingett en rapport till RN, daterad den 26 april 2006, som har upprättats av en revisionsbyrå på uppdrag av anmälaren. I rapporten anges bl.a. följande. Bilbolagets senast fastställda årsredovisning avser räkenskapsåret 2003 och bolagets utgående balansomslutning för detta år uppgick till 210 000 kr, varav ett belopp om 202 000 kr avsåg bilkontrakt. I en bilaga till bokslutet redovisades posten "bilkontrakt säkra" med 107 000 kr. Den avsåg ca tio fordon för vilka registreringsnummer och värde angavs. Det fanns även en post benämnd "osäkra" som redovisades med sammanlagt 95 000 kr utan vidare hänvisning. Någon reservation eller avsättning har inte gjorts för de osäkra kontrakten. Vid kontroll hos Vägverket avseende de fordon som låg till grund för de säkra bilkontrakten har det inte framkommit några uppgifter, med undantag för en Mercedes Benz, som knyter fordonen till bilbolaget. Den nämnda bilen är redovisad med 67 500 kr och registrerad på NN sedan den 14 augusti 2001. Dessförinnan var bilbolaget registrerad som ägare till bilen. Ett annat exempel är en husvagn av 1987 års modell som redovisats med 5 700 kr och som är registrerad på en privatperson sedan år 1986. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003 anmärkt att han "inte erhållit tillräcklig information om bilkontrakt upptagna till 202 137 kr i balansräkningen" och att han inte kan uttala sig om deras existens eller värdering. I rapporten ställer sig revisionsbyrån frågande till A-sons arbete i denna del.

I bilbolagets balansräkning för räkenskapsåret 2003 redovisades bilkontraktens ingående balans med 237 000 kr och deras utgående balans med 107 000 kr. Vidare redovisades de osäkra kontraktens ingående balans med noll kr och deras utgående balans med 95 000 kr. Bolagets balansomslutning uppgick till 210 000 kr, varav 202 000 kr således avsåg bilkontrakt. A-son avgav en revisionsberättelse med avvikelse den 24 januari 2005, i vilken han bl.a. anmärkte att årsredovisning inte har lämnats och att bolagsstämman inte har hållits inom lagstadgad tid samt att han inte erhållit tillräcklig information om bilkontrakt upptagna till 202 000 kr i balansräkningen och därför inte kan uttala sig om existens eller värdering. A-son har varken till- eller avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2003.

A-son har i sin dokumentation noterat att bilbolaget inte har redogjort för bilkontrakten trots påtryckningar från honom. Med anledning av detta har han inte kunnat uttala sig om bilkontraktens existens eller värde. Vidare har han varken kunnat till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. I bilbolagets balansrapport för år 2003, under posten "Omsättningstillgångar 1" redovisas ca 20 registreringsnummer för motorfordon, varav ca hälften utan något saldo, med sammanlagt 107 000 kr. Under posten "Omsättningstillgångar 2" redovisas "osäkra kontraktsfordringar" med sammanlagt 95 000 kr. I en specifikation över kundfordringar per den 31 december 2004, anges under rubriken "Bilkontrakt osäkra" nio registreringsnummer för motorfordon följt av ett saldo för respektive registreringsnummer.

3.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Han valdes till revisor i bilbolaget i juli 2004. Under det räkenskapsår som han granskade [2003; RN:s *anm.*] "händer det mycket lite" i bilbolaget. Han hade mycket svårt att få kontakt med företrädare för bolaget. När han väl fick tag i dem uppgav de att bilkontrakten främst avsåg fordringar som uppstått vid uthyrning och försäljning av fordon. Han klargjorde för bolagets företrädare att "de var tvungna att komplettera uppgifterna skriftligen om ursprunget till fordringarna och varför de inte var betalda". Han klargjorde även att han ville ha en fullständig uppställning beträffande vem fordringarna var utställda på. Han redogjorde även för att osäkra fordringar måste skrivas ned. Bolagets företrädare uppgav att de trodde att bolaget skulle få betalt för samtliga fordringar men de ville ändå särskilja fordringarna i årsredovisningen. Då han inte fick några skriftliga underlag ansåg han sig enligt god revisionssed inte kunna avge en ren revisionsberättelse. Han anser att det av revisionsberättelsen tydligt framgår vilka brister som fanns i bolaget.

A-son har inte besvarat RN:s fråga om han utfört någon granskning av de säkra respektive de osäkra bilkontrakten och i så fall vilka granskningsåtgärder som vidtogs, omfattningen av dessa samt vilka slutsatser som drogs.

3.4 RN:s bedömning

Bilkontrakten utgjorde sammanlagt ca 96 procent av bilbolagets redovisade tillgångar och dessa tillgångsposter har därför haft avgörande betydelse för bedömningen av balansräkningen som helhet. Enligt god revisionssed ska en revisor vid granskning av ett bolags tillgångar bl.a. försäkra sig om att tillgångarna tillhör bolaget och är korrekt värderade.² Då A-son tillträdde revisionsuppdraget efter räkenskapsårets utgång, har det enligt god revisionssed också ålegat honom att bilda sig en självständig uppfattning om den ingående balansens tillförlitlighet.³

Av handlingarna i ärendet framgår inte vad de fordringar som hänförde sig till bilkontrakten avsåg. Kontraktens värden grundades dock sannolikt på äganderätt eller liknande rättigheter till motorfordon. A-son har uppgett att eftersom han inte fick några skriftliga underlag avseende bilkontrakten, kunde han varken av- eller tillstyrka fastställandet av bilbolagets resultat- och balansräkningar.

² Se RP, 2.3.7.1 - Kundfordringar. Revisionsprocessen har ersatts av Revisionsstandard i Sverige (RS) fr.o.m. revisioner av räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2003. Motsvarande bestämmelser finns numera i RS 505.

³ Se RP, 2.2.6 - Särskilda hänsyn vid förstagångsrevisioner. Motsvarande bestämmelser finns numera i RS 510.

RN finner att A-son i detta fall skulle ha vidtagit alternativa granskningsåtgärder.⁴ Genom att istället avge en revisionsberättelse med anmärkning om att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka fastställandet av bilbolagets resultat- och balansräkningar utan att vidta sådana ytterligare åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

4. Sammanfattande bedömning

Som framgått ovan har A-sons granskning av de mest väsentliga balansposterna i de aktuella bolagen varit bristfällig. A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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, tf. chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.

⁴ Med hänsyn till att det i bilbolagets bokslutsbilagor avseende bilkontrakten fanns uppgifter om registreringsnummer för motorfordon följt av ett saldo för respektive registreringsnummer, var en möjlig granskningsåtgärd att stämma av uppgifterna avseende bilkontrakten mot Vägverkets bilregister samt att bedöma rimligheten av angivna värden mot s.k. riktpislistor.