

D 33/05

Anmälan och övriga handlingar

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son. Ärendet rör A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag under räkenskapsåren den 29 juni 2000–30 juni 2001 och den 1 juli 2001–30 juni 2002. Bolaget, vars verksamhet bestått i att driva en blomsteraffär, försattes i konkurs den 21 oktober 2002. Konkursförvaltaren har uppdragit åt en auktoriserad revisor (nedan benämnd konkursutredaren) att granska vissa förhållanden i bolaget.

Bolaget registrerades den 29 juni 2000 med ett aktiekapital om 100 000 kr. Företagsledaren, tillika ensam styrelseledamot och aktieägare, hade tidigare bedrivit verksamheten som enskild näringsidkare. I omedelbar anslutning till att bolaget registrerades överlät företagsledaren tillgångarna och skulderna från den enskilda rörelsen till bolaget. Tillgångarna bestod av ett varulager värderat till 929 700 kr och inventarier värderade till 80 490 kr. Skulderna bestod av leverantörs- och skatteskulder om totalt 404 425 kr. Skillnaden mellan tillgångarna och skulderna bokfördes som en skuld till företagsledaren om 605 765 kr.

Enligt konkursutredaren synes bolagets styrelse ha åsidosatt bestämmelserna i 2 kap. 9 a–c §§ aktiebolagslagen (1975:1385) beträffande s.k. uppskjuten apport. Om ett aktiebolag inom två år från registreringen träffar avtal med en stiftare eller en aktieägare innebärande att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tiondel av aktiekapitalet skall styrelsen enligt huvudregeln underställa bolagsstämman avtalet för godkännande. Styrelsen skall därvid lämna en redogörelse för de omständigheter som kan vara av vikt vid bedömandet av värdet på egendomen och av avtalet i övrigt. Över denna redogörelse skall en auktoriserad eller godkänd revisor yttra sig. Revisorn skall bl.a. intyga att egendomen inte har åsatts högre värde än det verkliga värdet för bolaget och att egendomen är eller kan antas bli till nytta för bolagets verksamhet. Godkänner inte bolagsstämman avtalet inom sex månader från avtalsdagen är det utan verkan. Om bolagsstämman godkänner avtalet skall styrelsen genast anmäla detta beslut för registrering. I förevarande fall har konkursutredaren bett A-son att översända underlag som visar att nyss nämnda bestämmelser har efterlevts. Några sådana handlingar har dock inte företetts. Enligt utredaren har inte heller något godkännande av avtalet anmälts för registrering hos PRV.

Vidare har varulagrets värde ifrågasatts. Detta gäller såväl värdet vid tiden för övertagandet som i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000/2001 och 2001/2002.

Som framgått ovan värderades lagret vid överlåtelsepunkten till 929 700 kr. Konkursutredaren anger att han har efterfrågat en specificerad lagerlista per överlåtelsedagen men att A-son, trots påminnelser, inte har överlämnat detta underlag. Utredaren ifrågasätter därför om det upprättats någon sådan lagerlista.

I årsredovisningen för år 2000/2001 har lagret tagits upp till 901 800 kr (ca 80 procent av bolagets tillgångar). A-son har i sin revisionsberättelse den 7 december 2001 anmärkt att lagrets värde inte har kunnat bestämmas då det inte har inventerats enligt gällande bestämmelser på bokslutsdagen. Enligt konkursutredaren har A-son uppgett att det inte skett någon fysisk inventering av lagret i anslutning till balansdagen och att man därför har tvingats att fastställa lagervärdet med utgångspunkt från den ingående balansen, vilket är samma värde som åsattes lagret vid inkrämsöverlåtelsen. Utgående lager har räknats fram genom att man från det ingående värdet har gjort avdrag för 3 procent schabloninkurans. Utredaren anser att det är mycket

anmärkningsvärt att A-son, trots osäkerheten beträffande lagret, i revisionsberättelsen har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkning.

I årsredovisningen för år 2001/2002 har lagret värderats till 636 636 kr (ca 69 procent av tillgångarna). Av konkursutredningen framgår följande. Per kalenderårsskiftet 2001/2002 minskades lagervärdet med 451 951 kr. A-son har i en granskningspromemoria daterad den 17 april 2002 avseende tiden fram till den 28 februari samma år noterat att lagret justerats efter bokslutet eftersom man gjort bedömningen att lagret varit övervärderat. Enligt promemorian var lagret den 28 februari bokfört till 449 849 kr. I samma promemoria har A-son konstaterat att hela det egna kapitalet är förbrukat och att en kontrollbalansräkning skall upprättas per den 30 april 2002 varvid en korrekt lagerinventering skall genomföras i hennes närvaro. Den kontrollbalansräkning som finns i materialet är emellertid upprättad per den 28 februari 2002, dvs. den dag som utgör slutdatum för den period som omfattas av granskningspromemorian den 17 april. I kontrollbalansräkningen upptas varulagret till 761 500 kr. I en not till kontrollbalansräkningen sägs att lagret värderats till försäljningspris och att täckningsgraden beräknats till 20 procent. Underlaget utgörs av en handskriven lista med ett antal lagerposter som totalt uppgår till 609 177 kr. A-son har i ett revisorsyttrande daterat den 17 april 2002 uppgett att hon granskat nämnda kontrollbalansräkning och att det inte framkommit något som tyder på att denna inte uppfyller aktiebolagslagens krav. A-sons revisionsberättelse den 7 oktober 2002 för räkenskapsåret 2001/2002 innehåller inte någon anmärkning rörande varulagret. I en revisionspromemoria daterad i oktober 2002 skriver hon att lagret detta år har inventerats i varugrupper och att hon gjort stickprov. Hon tillägger emellertid att lagervärdet fortfarande skall minskas eftersom hon bedömer värdet som fel sedan övertagandet år 2000. I sin sammanfattning skriver A-son att bolaget alltså har problem med lagerhanteringen, att hon har granskat lagret översiktligt och att det blivit allt bättre vad avser inventerade poster, men att problemet måste lösas under det kommande året. I annat fall anser hon sig inte fortsättningsvis kunna tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen.

Konkursutredaren har därutöver framhållit att redovisad bruttovinst får anses onormalt låg för branschen. I de två aktuella årsboksluten har bruttovinsten legat i intervallet 34–37 procent. Efter den minskning av lagervärdet som gjordes vid årsskiftet 2001/2002 sjönk bruttovinsten för första hälften av räkenskapsåret 2001/2002 till endast 18,5 procent. Utredaren finner det anmärkningsvärt att bolagets täckningsbidrag sex månader senare återigen uppgår till 37 procent. Vidare påpekas att lagret med hänsyn till verksamhetens art (blomsterhandel i detaljistledet) har haft en orimligt låg omsättningshastighet, för år 2000/2001 ca 1,9 gånger, för första hälften av år 2001/2002 ca 1,3 gånger och för hela år 2001/2002 ca 1,8 gånger. Dessa omständigheter tyder på att det kan ha funnits oredovisade intäkter i verksamheten. Konkursförvaltaren har uppgett att lagret inventerades i samband med konkursen, vid vilken tid verksamheten fortfarande bedrevs, och då värderades till drygt 38 000 kr. Enligt konkursförvaltarens uppfattning var det inte möjligt att förvara ett nämnvärt större lager i bolagets lokaler än det som fanns vid konkursutbrottet.

Vid en samlad bedömning av de omständigheter som redovisats ovan drar konkursutredaren den slutsatsen att A-son vid revisionen av båda räkenskapsåren varit medveten om att varulagret varit för högt värderat, men att hon trots detta har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

Av de handlingar som anmälaren ingett framgår vidare att A-son har gjort s.k. rena revisorspåteckningar på bolagets årsredovisningar trots att båda hennes revisionsberättelser innehåller anmärkningar. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000/2001 har hon, utöver anmärkningen om att lagervärdet inte har kunnat bestämmas, anmärkt att bolaget inte har betalat skatter och avgifter i rätt tid. Även revisionsberättelsen för år 2001/2002 innehåller en anmärkning om för sent betalade skatter och avgifter. A-son har därutöver upplyst om att

kontrollbalansräkning har upprättats och att aktieägaren tillskjutit 90 000 kr i villkorat aktieägar-tillskott.

A-sons yttranden och dokumentation

RN har förelagt A-son att yttra sig i ärendet och därvid ställt ett antal detaljerade frågor om hur hon bedömt de förhållanden som framgår av konkursutredningen. RN har även begärt att få ta del av all dokumentation hon har beträffande ifrågavarande revisionsuppdrag.

Vad gäller dokumentationen har A-son gjort gällande att hon överlämnat lagerlistor och annat underlag till konkursförvaltaren. Efter att RN förelagt henne att närmare precisera vilka handlingar hon lämnat till förvaltaren har hon uppgett att det material som tillställts denne avseende lagret vid övertagandetidpunkten bestod av alla underlag för bokslut och övertagande från den enskilda firman inklusive bokföringsorder och lagerlistor. A-son säger sig också ha tagit del av en specificerad lista över lagret per överlåtelsedagen där de olika lagerposterna sammanställts i större varugrupper.

A-son har därutöver anfört bl.a. följande.

Hon åtog sig revisionsuppdraget i samband med att bolaget registrerades. Ledningen verkade mycket branschkundig. Administrationen lämnade emellertid en del att önska enligt den redovisningsbyrå som bolaget anlätade. När verksamheten fördes över från den enskilda firman till bolaget sammanställde bolagsledningen och redovisningsbyrån de poster som skulle ingå i överlåtelsen. A-son fick del av detta underlag i efterhand någon gång under sommaren/hösten år 2000 och påpekade då muntligt att inventeringen var bristfällig. På grund av varornas karaktär (färska blommor) fanns det inte någon möjlighet att genomföra en senarelagd inventering vid hennes besök. Hon beslutade sig i stället för att följa upp frågan under det första verksamhetsåret.

A-son antog att verksamheten skulle visa god lönsamhet och att rutinerna skulle fungera. Hon har genomfört bruttovinstkontroller men har inte avgett några skriftliga yttranden i samband med inkrämsöverlåtelsen. Hon har inte heller tagit del av eller efterfrågat någon sådan redogörelse från styrelsen som avses i 2 kap. 9 a § aktiebolagslagen.

A-son har besökt bolaget 2–3 gånger per år och har i samband därmed konstaterat att bolaget hade ett stort varulager. Hon har inte räknat hela lagret men gjort ett överslag och även genomfört vissa stickprov. De varor som togs upp i lagerlistorna fanns uppenbarligen i lager vid de tillfällen granskningen utfördes.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2000/2001 fanns emellertid bara ett tillförlitligt underlag, nämligen den inventering som genomförts i samband med övertagandet från den enskilda firman. Trots A-sons tidigare uppmaning hade företagsledaren underlåtit att göra en detaljerad inventering i samband med bokslutet, något som hon även påtalade i sin revisionsberättelse. Hon gjorde dock en bruttovinstkontroll för att kontrollera rimligheten i lagervärdet. Därefter ansåg hon sig ha grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningen eftersom hon bedömde att felet inte kunde vara så stort att bolagets existens hotades och att räkenskaperna inte heller var alltför missvisande.

Den minskning av lagervärdet som gjordes vid årsskiftet 2001/2002 föranleddes av en ”rejäl rensning” av varor som ansågs osäljbara eller inkuranta. Förändringen dokumenterades med lagerlistor och en muntlig genomgång skedde med bolagets ledning. Till grund för lagervärdet i kontrollbalansräkningen den 28 februari 2002 (761 500 kr) låg den inventering som skedde per samma datum. Det inventerade värdet uppgick till 609 177 kr. A-son deltog inte vid denna inventering men litade på att den utfördes nämnda dag. Hon granskade den lagerlista som företagsledningen presenterade. A-son fann det inte orimligt att bolaget i en annan balansräkning per samma dag som kontrollbalansräkningen avser har redovisat ett lagervärde om 449 849 kr.

Stora leveranser skedde dagligen. Ledningen uppgav att det förekommit svinn på grund av alltför stora beställningar och inleveranser. Vidare hade en del varor av inredningskaraktär som inte sålts under året i stället lagts som inventarier.

Vid slutrevisionen av räkenskapsåret 2001/2002 ansåg A-son fortfarande att det krävdes en mer detaljerad inventering för att fastställa ett exakt lagervärde. Hon har tagit del av lagerlistor som hon gått igenom och jämfört med inköpsfakturor och även besökt bolaget och sett att det fanns ett stort lager. Hon har vidare gjort saldoförfrågningar hos en av bolagets större leverantörer, ett holländskt företag. Detta företags fakturor betalades alltid sent, ibland kontant av företagsledaren själv. Det holländska företaget har också varit svårt att få kontakt med, något som i hög grad har bidragit till den osäkerhet som förelegat beträffande varulagret. Att A-son i sin revisionspromemoria i oktober 2002 angett att lagergranskningen varit översiktlig beror på att hon inte i detalj har räknat hela lagret utan nöjt sig med att granska de olika varugrupperna. Granskningen detta år föranledde henne inte att göra någon anmärkning beträffande lagret i revisionsberättelsen. Hon kan inte närmare kommentera konkursförvaltarens uppgift om att lagret vid konkursutbrottet endast var värt ca 38 000 kr. Beloppet framstår som orimligt lågt.

Vad beträffar frågan om revisorspåteckningarna har A-son förklarat att hon förbisett att i dessa ange att revisionsberättelserna innehåller anmärkningar.

Vid RN:s genomgång av den dokumentation A-son gett in har följande framkommit.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2000/2001 finns inga noteringar som visar att A-son har övervägt styrelsens agerande vid inkråmsöverlåtelsen mot bakgrund av bestämmelserna i 2 kap. 9 a–c §§ aktiebolagslagen om uppskjuten apport.

Vad gäller varulagret saknas för båda räkenskapsåren närmare noteringar som visar vilken granskning som utförts och vilken omfattning den haft. A-son har emellertid i en upprättad riskanalys för räkenskapsåret 2001/2002 framhållit problemen med lagerredovisningen och även noterat att bristerna påtalats i samband med bokslutet för bolagets första räkenskapsår men att någon rättelse ännu inte skett vid en kontroll den 28 februari 2002. Den dokumentation som getts in beträffande varulagret för räkenskapsåret 2001/2002 utgörs i stort sett endast av A-sons promemorior från april och oktober 2002 (se ovan) samt de översiktliga sammanställningar av lagret som legat till grund för kontrollbalansräkningen och årsredovisningen.

RN:s 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 disciplinering 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 ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

Utredningen visar att A-son redan i ett tidigt skede var medveten om den inkråmsöverlåtelse som skett från den enskilda firman till bolaget. RN anser därmed att det har ålegat henne att göra styrelsen uppmärksam på reglerna i 2 kap. 9 a–c §§ aktiebolagslagen om uppskjuten apport och, för det fall styrelsen inte skulle vidta de i lagen föreskrivna åtgärderna, i förlängningen anmärka i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000/2001 att styrelsen överträtt aktiebolagslagens bestämmelser i nämnda avseende (jfr 10 kap. 30 § aktiebolagslagen). Det finns emellertid inte något som tyder på att A-son överhuvudtaget har övervägt dessa frågor. Hon har inte avgett något yttrande i samband med överlåtelsen och hon har inte heller efterfrågat någon redogörelse från styrelsen. Genom sin underlåtenhet härvidlag har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

När det gäller A-sons granskning av bolagets varulager har hon uppgett att hon tagit del av en specificerad lagerlista per överlåtelsedagen. Konkursutredaren har å sin sida hävdats att han, trots flera påminnelser, inte har fått del av detta underlag från revisorn. Oavsett hur det förhåller sig härmed konstaterar RN att A-son uppgett att hon redan sommaren/hösten år 2000 påtalat för företagsledaren att den inventering som gjorts i samband med övertagandet var bristfällig och att hon därför skulle följa upp lagerhanteringen under bolagets första räkenskapsår. Den uppföljning som skett synes ha bestått i att hon vid ett par tillfällen besökt bolaget och sett att det fanns ett betydande lager och att hon gjort bruttovinstkontroller. Mot bakgrund av att den inventering som legat till grund för ingångsvärdet var bristfällig framstår dessa åtgärder som otillräckliga. Eftersom A-son var medveten om bristerna i lagerhanteringen är det allvarligt att hon inte har följt upp frågan om inventering av lagret i samband med utgången av räkenskapsåret 2000/2001. Den omständigheten att hon i efterhand i sin revisionsberättelse anmärkt på att lagervärdet inte har kunnat bestämmas medför ingen annan bedömning.

RN finner det anmärkningsvärt att A-son i revisionsberättelsen för det första räkenskapsåret har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkning. Som framgått ovan har lagret tagits upp till samma värde som det hade vid årets början med avdrag för 3 procent inkurans. A-son har hävdats att detta var det enda tillförlitliga värdet som fanns att tillgå. Att värdet skulle vara tillförlitligt motsägs emellertid av att hon uppgett att inventeringen i samband med övertagandet varit bristfällig. Enligt RN:s uppfattning har A-son inte haft grund för sitt tillstyrkande.

Vad gäller kontrollbalansräkningen kan konstateras att lagervärdet under räkenskapsåret 2001/2002 först halverades efter den genomförda lagerrensningen och att bolaget därefter i en balansräkning per den 28 februari 2002 redovisade ett lager om ca 450 000 kr. Samtidigt har det gjorts gällande att en inventering samma dag visade att lagret var värt mer än 600 000 kr. A-son har uppgett att företagsledningen förklarat att bolaget varje dag mottog stora leveranser och att det förekommit svinn i samband med större beställningar. RN anser att det med hänsyn till nu nämnda omständigheter är uppenbart att lagervärdet inte har kunnat fastställas på annat sätt än genom inventering.

RN finner vidare att vissa uppgifter rörande kontrollbalansräkningen framstår som sinsemellan svåröfrenliga. Det kan t.ex. noteras att A-son i en promemoria den 17 april 2002 uppmanat bolaget att upprätta en kontrollbalansräkning per den 30 april, fastän hon samma dag, dvs. den 17 april, har yttrat sig över en kontrollbalansräkning upprättad per den 28 februari 2002. Någon kontrollbalansräkning per den 30 april har såvitt framkommit inte upprättats. Även om dessa förhållanden inte är helt klarlagda kan emellertid konstateras att A-son inte närvarit vid den inventering som uppges ha genomförts den 28 februari. Vidare har hon i sin riskanalys för år 2001/2002 noterat att bristerna i lagerhanteringen inte hade rättats till per sistnämnda datum. Även om granskningen av en kontrollbalansräkning är begränsad i jämförelse med sedvanlig revision anser RN, mot bakgrund av det ovan anförda, att A-son inte har haft grund för att godta det i kontrollbalansräkningen redovisade lagervärdet.

I samband med bokslutsrevisionen år 2001/2002 har A-son i sin revisionspromemoria från oktober 2002 framställt kritiska synpunkter beträffande varulagret. Hon har därvid noterat att lagervärdet fortfarande är för högt och att problemen med lagerhanteringen kvarstår även om vissa förbättringar kan märkas. Slutsatsen är dock att problemen måste lösas under nästkommande år för att hon fortsättningsvis skall kunna tillstyrka ansvarsfrihet för styrelsen. Enligt RN:s uppfattning kan sistnämnda kommentar inte förstås på annat sätt än att bristerna vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/2002 var betydande. Enligt promemorian har lagret granskats översiktligt. A-son har därefter i sina yttranden bl.a. uppgett att översiktligheten legat i att hon inte har räknat hela lagret utan nöjt sig med att kontrollera varugrupper och tagit stickprov. RN noterar dock att A-son har uppgett att hon i samband med

slutrevisionen gjort bedömningen att det fortfarande krävdes en mer detaljerad inventering. Hon synes således inte, trots att allvarliga brister har förelegat i bolagets lagerhantering alltsedan bildandet och att hon inte heller närvarit vid någon tidigare inventering, ha följt upp och förvissat sig om att lagret inventerats korrekt i samband med balansdagen. Med hänsyn härtill anser RN inte att de granskningsåtgärder A-son har redogjort för har varit tillräckliga. Det bör härvid även beaktas att de av konkursutredaren påtalade förhållandena rörande lagrets låga omsättnings-hastighet och variationerna i bolagets bruttovinst har utgjort varningssignaler som borde ha föranlett A-son att utöka sin granskning. Mot nu angiven bakgrund anser RN inte heller att hon i revisionsberättelsen för år 2001/2002 har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningen.

Vid en samlad bedömning av A-sons granskning av varulagret under de två räkenskapsåren finner RN att hennes revisionsåtgärder båda dessa år har varit klart otillräckliga. Lagret har utgjort bolagets helt dominerande tillgång. Hon har därför varken haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna i årsredovisningarna eller haft grund för att bedöma lagervärdet i den kontrollbalansräkning som upprättades i februari 2002. Genom att inte utföra granskningsarbetet i enlighet med god revisions sed och genom att, trots osäkerheten beträffande lagrets värde, ändå uttala sig som hon gjort i revisionsberättelserna och i yttrandet över kontrollbalansräkningen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad slutligen gäller frågan om revisorspåteckningarna i bolagets årsredovisningar följer av god revisions sed att om en anmärkning har gjorts i revisionsberättelsen, så skall detta i normalfallet även framgå av revisorspåteckningen. A-son har för båda de aktuella räkenskapsåren avgett revisionsberättelser som avvikit från standardformuleringen. Genom att inte ange detta i sina revisorspåteckningar har hon åsidosatt god revisions sed.

Sammanfattningsvis kan konstateras att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att de brister i revisionsarbetet som uppdragats är allvarliga och att det får anses särskilt graverande att hon inte synes ha beaktat aktiebolagslagens bestämmelser vid uppskjuten apport och att hon, i synnerhet beträffande räkenskapsåret 2000/2001, har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar trots den osäkerhet som förelåg beträffande varulagrets värde. RN anser likväl att varning utgör en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.