

D 40/97

Kronofogdemyndigheten i Y län har i sin egenskap av tillsynsmyndighet i konkurser inkommit till Kommerskollegium (KK) med en underrättelse beträffande godkände revisorn A-son. Underrättelsen avser A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag under räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93. Bolaget försattes i konkurs den 14 juni 1994.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, såvitt avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. enligt förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning alternativt upphävande av godkännandet.

Kronofogdemyndighetens underrättelse

Kronofogdemyndigheten har gett in konkursförvaltarens förvaltarberättelse vilken även inbegriper en utredning som på förvaltarens begäran utförts av en fristående revisionsbyrå. Enligt denna utredning har A-son åsidosatt god revisionsred i bl.a. följande avseenden.

Varulagret utgjorde en väsentlig post vid boksluten för såväl räkenskapsåret 1991/92 som räkenskapsåret 1992/93. År 1991/92 värderades varulagret till 468 868 kr, vilket kan relateras till en omsättning om 949 916 kr. År 1992/93 redovisades ett lagervärde om 413 348 kr. Omsättningen uppgick detta år till 303 753 kr. Vid tiden för bokslutet räkenskapsåret 1991/92 gjorde bolaget en rimlighetsbedömning av varulagret som då var magasinerat eftersom försäljningen i bolaget upphört. Under det påföljande räkenskapsåret skedde endast två försäljningar, enligt uppgift till anskaffningspris. Varulagret reducerades därför med försäljningssumman. A-son har godtagit lagervärdet utan att ha sett lagret och utan att ha erhållit samtliga inventeringslistor.

Bolaget har i årsredovisningen för räkenskapsåret 1991/92 skrivit av maskiner och inventarier med 20 % av anskaffningsvärdet. Räkenskapsåret 1992/93 skedde avskrivning av dessa tillgångar med mindre än 10 % av anskaffningsvärdet. Någon förklaring ges inte i årsredovisningen. A-son har inte reagerat mot detta.

Bolaget hade ett helägt dotterbolag. Inte för något av de två aktuella räkenskapsåren har koncernredovisning upprättats. A-son – som var revisor även i dotterbolaget – synes inte aktivt ha verkat för att så skulle ske.

Av handlingarna framgår även att bolaget underlåtit att fullgöra sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende.

A-sons yttrande

A-son har anfört bl.a. följande. Han har i sina revisionsberättelser anmärkt på att bolaget inte betalat mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter samt personalskatt i rätt tid. Han har vidare haft ingående diskussioner med styrelsen beträffande varulagret. I samband med bokslutet 1991/92 beslutade styrelsen att sätta ned värdet av tidigare inventerat lager med 350 000 kr, från 818 868 kr till 468 868 kr. A-son ansåg sig kunna godta detta värde trots att någon riktig inventering inte hade genomförts. Han har emellertid både 1991/92 och 1992/93 i PM till styrelsen påtalat att varulagret var svårvärderat och att inventeringslistorna var mycket bristfälliga och knapphändiga. Han har också fortlöpande under granskningsarbetet muntligen informerat styrelsen om sina iakttagelser.

När det gäller avskrivningar av maskiner och inventarier var det bolagets princip att tillgångarnas redovisade värde skulle motsvaras av minst marknadsvärdet.

Bolaget hade brutet räkenskapsår (1/9–31/8). Koncernredovisning skulle ha upprättats på våren 1994. Överenskommelse hade även träffats med styrelsen om att A-sons revisionsbyrå skulle utföra arbetet. På grund av hög arbetsbelastning på byrån samt det förhållandet att bolaget försattes i konkurs den 14 juni 1994 genomfördes emellertid aldrig detta uppdrag.

RN:s bedömning

RN – som bl.a. haft tillgång till bolagets årsredovisningar samt till A-sons revisionsberättelser och PM till styrelsen räkenskapsåren 1991/92 och 1992/93 – gör följande bedömning.

A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1991/92 anmärkt på att bolaget inte i rätt tid betalat mervärdesskatt, ATP och personalskatt. Anmärkningen år 1992/93 har samma utformning men avser endast mervärdesskatt. I sina PM till styrelsen har A-son båda åren påtalat att bolaget överhuvudtaget inte har registrerat sig som arbetsgivare eller för mervärdesskatt och att några skatte- och avgiftsinbetalningar därför inte gjorts. Han har vidare påtalat att bokföringen varit bristfällig. Han har dock inte närmare angett vari bristerna består.

Det är utrett att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. I 10 kap 10 § fjärde stycket aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL) stadgas att en revisor i vissa fall är skyldig att anmärka i revisionsberättelsen om han upptäcker brister i nämnda avseende. Revisorn är exempelvis skyldig att anmärka i revisionsberättelsen om han finner att bolaget inte har registrerat sig för mervärdesskatt. Detta gällde även då A-son avgav sina nu aktuella revisionsberättelser. Han har emellertid inte gjort någon sådan anmärkning. Revisionsberättelserna uppvisar även andra brister. Såvitt avser anmärkningen om att bolaget inte betalat skatt i rätt tid anser RN att A-son inte på ett adekvat sätt informerat läsaren om de brister han upptäckt vid sin granskning. Att säga att bolaget inte ”i rätt tid” betalat skatter och avgifter ger intryck av att betalning trots allt skett, om än för sent, och är därför i detta fall missvisande. A-son har vidare i sina PM till styrelsen i allmänna ordalag påtalat att det förekommit fel i bokföringen. RN finner först och främst att värdet av en sådan upplysning, i brist på närmare precisering, måste anses tämligen begränsad. Att A-son säger sig ha muntligen informerat styrelsen fortlöpande saknar i detta avseende betydelse. Vad som låter sig konstateras är att han tydligt bedömt felet som så allvarliga att han funnit att ett skriftligt påpekande till styrelsen varit motiverat i samband med 1991/92 års bokslut. Felet har uppenbarligen inte rättats under påföljande räkenskapsår. RN anser att A-son därmed borde ha anmärkt på bristerna i sin revisionsberättelse för år 1992/93. Detta har han underlåtit.

Någon inventering av varulagret skedde inte i samband med bokslutet 1991/92 utan värdet fastställdes i stället genom en rimlighetsbedömning varvid värdet skrevs ned med ett betydande belopp. Varulagret har emellertid trots nedskrivningen utgjort en väsentlig post bland bolagets tillgångar. Att under sådana omständigheter inte företa någon som helst fysisk kontrollåtgärd är inte förenligt med god revisionssed. A-sons underlåtenhet i nu nämnda avseende framstår som särskilt anmärkningsvärd mot bakgrund av att han i sin PM till styrelsen påtalat att befintliga inventeringslistor var mycket bristfälliga och att lagret var svårvärderat. Enligt RNs uppfattning har han inte heller haft grund för att i revisionsberättelsen tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkning. Vad nu sagts gäller även beträffande räkenskapsåret 1992/93.

När det gäller bolagets avskrivning av anläggningstillgångar framgår av årsredovisningarna att avskrivning skett med 20 % räkenskapsåret 1991/92 och med 10 % räkenskapsåret 1992/93. Det kan dock inte utläsas av årsredovisningen för 1992/93 att avskrivningssatsen minskats i förhållande till föregående räkenskapsår. A-son har inte till tillsynsmyndigheten lämnat någon annan förklaring till förändringen än att bolaget hade som princip att det bokförda värdet av maskiner och inventarier minst skulle motsvara tillgångarnas marknadsvärde. RN noterar att en avskrivning med 20 % även räkenskapsåret

1992/93 enligt de avskrivningsprinciper bolaget tillämpade skulle ha fått som följd att bolagets egna kapital varit förbrukat. A-son kan inte rimligtvis ha varit omedveten om detta, vilket i sig borde ha föranlett honom att företa en närmare granskning av avskrivningarna. Även om bolaget därvid skulle ha gett en tillfredsställande förklaring skulle i årsredovisningen ha lämnats en redogörelse för skälen till den förändrade avskrivningssatsen. Avsaknaden av sådan information utgör en väsentlig brist i årsredovisningen, *jfr 20 § bokföringslagen (1976:125)*. A-son synes inte ha påtalat denna brist för bolagets styrelse.

Beträffande bolagets underlåtenhet att upprätta koncernredovisningar har A-son i sitt yttrande endast berört förhållandena under räkenskapsåret 1992/93. Han har emellertid inte bestritt uppgiften om att bolaget underlåtit att upprätta koncernredovisning även för år 1991/92. RN anser det därför utrett att bolaget inte upprättat koncernredovisningar för något av de berörda räkenskapsåren. Det är även utrett att koncernredovisningen, för i vart fall räkenskapsåret 1992/93, skulle ha upprättats av A-sons revisionsbyrå men att detta, bl.a. på grund av hög arbetsbelastning på byrån, aldrig kom till utförande. Enligt 9 kap 5 § första stycket ABL skall koncernredovisning framläggas vid den ordinarie bolagsstämma som skall hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Bolagets räkenskapsår 1992/93 avslutades den 31 augusti 1993 varför koncernredovisning borde ha upprättats senast under februari 1994. Då bolaget försattes i konkurs den 14 juni 1994 hade koncernredovisningen ännu inte färdigställts. I de fall en revisionsbyrå åtar sig redovisningsuppdrag åligger det byråns ledning att se till att arbetet utförs inom lagstadgad tid. I detta avseende har A-son brustit. En revisor är också skyldig att aktivt verka för att klienten följer ABLs bestämmelser i nu behandlat avseende. Såvitt avser räkenskapsåret 1991/92 finns det inte något som talar för att A-son fullgjort denna skyldighet.

Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Birgitta Lindén, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall och Per Thorell. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.