

## D 2/98

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande godkände revisorn A-son. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag som under början av 1996 vid två tillfällen upprättade kontrollbalansräkning. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 50 000 kr. Verksamheten bestod av detaljhandel med skor. Bolaget försattes i konkurs i oktober 1996. Anmälaren har ifrågasatt A-sons granskning av kontrollbalansräkningarna och delar av hans revisionsinsats i bolaget avseende räkenskapsåret 1994/95. Detta räkenskapsår avslutades den 31 augusti 1995. A-son avgav ren revisionsberättelse den 29 februari 1996.

Anmälaren har bl.a. anmärkt på följande omständigheter. Enligt den första kontrollbalansräkningen förelåg övervärde i ett leasingkontrakt avseende en bil om drygt 44 000 kr. Det har senare visat sig att övervärdet endast uppgick till drygt 5 000 kr. Detta borde A-son ha uppmärksammat vid sin granskning. Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 1994/95 var bolagets egna kapital förbrukat. I förvaltningsberättelsen anges dock att upprättad kontrollbalansräkning ”visar att aktiekapitalet är återställt”. A-son avgav en ren revisionsberättelse trots att han var medveten om att arbete med att upprätta en ny kontrollbalansräkning då redan hade påbörjats och att detta inte framgick av årsredovisningen. A-son borde vidare ha krävt att bolaget inventerade varulagret inför avgivandet av den andra av de två kontrollbalansräkningarna. Lagret utgjorde ca 85 % av tillgångarna.

A-son har anfört bl.a. följande.

Uppdraget var ett sk kombiuppdrag vilket bl.a. innebar att den revisionsbyrå där A-son är verksam biträdde vid bolagets upprättande av periodbokslut, årsbokslut och årsredovisningar. Bokslutsarbetet för räkenskapsåret 1994/95 pågick planligt under oktober och november 1995. Ett arbetsbokslut som förelåg den 3 december 1995 utvisade en förlust om 72 000 kr. Bolagets aktiekapital var därmed förbrukat. A-son kontaktade omgående styrelsen som beslutade att upprätta en kontrollbalansräkning per den 31 augusti 1995. Att detta datum valdes berodde på att det vid tidpunkten för beslutet om att upprätta kontrollbalansräkning inte förelåg några resultatrapporter för senare perioder. Det fanns heller inte anledning att tro annat än att resultatet för tiden september–december skulle vara positivt eftersom skobranschen regelmässigt uppvisar god lönsamhet under höstmånaderna. Bolagets företrädare hade också hävdat att det existerade övervärden i ett leasingkontrakt och i bolagets butiksinventarier som utan vidare skulle täcka kapitalbristen. Revisionsbyrån skulle biträda tekniskt vid upprättandet av kontrollbalansräkningen. Bolagets företrädare lovade att snart ge in handlingar från bilfirman till styrkande av övervärdet i leasingkontraktet. Efter påminnelse från revisionsbyrån inkom dessa handlingar och ett utkast till kontrollbalansräkning kunde sändas över till bolaget i början av januari 1996. Den 30 januari 1996 undertecknade bolaget en kontrollbalansräkning som visade att det egna kapitalet var intakt. Samma dag avgav A-son sin granskningsrapport utan anmärkning.

Såvitt avser övervärdet i leasingkontraktet uppgav företagsledaren att han i samband med förestående bilbyte hade fått en offert innebärande att han vid inbytet, förutom en mindre summa pengar, skulle erhålla en rabatt om drygt 60 000 kr i form av avräknad sk förhöjd första hyra. I stället för att få mer betalt för den gamla bilen fick bolaget rabatt på den nya. Att affären tydligen kom att genomföras på annat sätt har företagsledaren inte informerat A-son om. A-son ansåg dock inte att han mot bakgrund av den information som lämnats och de handlingar han erhållit hade anledning att vidta ytterligare granskningsåtgärder.

Den 31 januari 1996 förelåg en första datakörning beträffande resultatutvecklingen för perioden september–december räkenskapsåret 1995/96. Denna datakörning utvisade ett underskott. De ingående balanserna per den 1 september 1995 var dock endast preliminärt

införda. A-son konstaterade en negativ avvikelse mot budget av såväl försäljning som omkostnader och begärde därför att bolaget skulle upprätta redovisning för tiden september-januari och då även föra in den korrekta ingående balansen. Databearbetningen blev klar den 26 februari 1996 och analyserades under de därpå följande dagarna. Ett preliminärt analyserat bokslut förelåg den 29 februari 1996. Bokslutet visade ett underskott varför beslut fattades att skyndsamt upprätta ännu en kontrollbalansräkning. Vid avgivandet samma dag av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1994/95 ansåg sig A-son ha anledning att ta ställning till årsredovisningens upplysningar avseende händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Han bedömde att situationen för bolaget var allvarlig och att utvecklingen var negativ. A-son bedömde emellertid att någon kompletterande upplysning i förvaltningsberättelsen inte var erforderlig eftersom årsredovisningen i övriga delar med önskvärd tydlighet upplyste läsaren om bolagets situation. Omsättningen sjönk och det egna kapitalet var enligt balansräkningen i sin helhet förbrukat. A-son uppskattade dock att bolaget trots allt hade en rimlig chans att överleva. Huvudägaren hade möjlighet att omvandla en fordran på bolaget om 45 000 kr till aktieägartillskott. Ägarna hade även diskuterat att sänka lönerna. A-son gjorde den samlade bedömningen att ytterligare upplysning i årsredovisningen sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och mer eller mindre omöjliggöra fortsatt verksamhet och avgav därför en ren revisionsberättelse.

A-son anser inte att god sed innebär att ett varulager måste inventeras fysiskt i samband med upprättande av kontrollbalansräkning om det finns goda möjligheter att fastställa det riktiga värdet på annat sätt. I det aktuella fallet har lagret värderats utifrån en beräknad bruttovinst om 33 %. Bolaget hade mycket tillförlitliga uppgifter i detta avseende. Bruttovinsten hade under de senaste åren inte varierat med mer än 2 %. En motsvarande förändring vid det nu aktuella tillfället skulle innebära en avvikelse från redovisat lager med högst ca 20 000 kr i endera riktningen. En ökning av denna storleksordning hade inte varit tillräcklig för att täcka kapitalbristen. A-son bedömde att det i detta läge skulle ha varit direkt olämpligt att försena upprättandet av kontrollbalansräkningen genom att begära fysisk inventering av varulagret. Bristen var nu så stor att bolagsstämman under alla förhållanden skulle vara tvungen att ta ställning till frågan om bolaget skulle träda i likvidation.

RN gör följande bedömning.

Såvitt avser övertäcket i leasingkontraktet, som i den första kontrollbalansräkningen utgör drygt hälften av den totala uppjusteringen av tillgångarnas värde, har A-son genom företagsledaren erhållit upplysningen att den första förhöjda hyran egentligen avsåg en rabatt på den nya bilen. A-son har till RN givit in de handlingar utfärdade av bilfirman som han har haft tillgång till vid sin granskning av kontrollbalansräkningen. Av dessa handlingar kan inte utläsas att den förhöjda hyran skulle avräknas som rabatt. Med beaktande av vad som nu sagts anser RN att A-son – trots att samma krav inte kan ställas vid granskning av en kontrollbalansräkning som vid normal revision – har haft en skyldighet att självständigt förvissa sig om att affären verkligen skulle göras upp på det sätt företagsledaren uppgett. Genom sin underlåtenhet härvidlag har A-son åsidosatt god revisions sed.

Årsredovisningen för räkenskapsåret 1994/95 innehåller inte någon upplysning om att bolaget under de första fem månaderna räkenskapsåret 1995/96 redovisade ett så dåligt resultat att ännu en kontrollbalansräkning måste upprättas. Upplysningen i årsredovisningen att upprättad kontrollbalansräkning visar att "aktiekapitalet är återställt" är således missvisande. Av utredningen framgår att A-son varit väl medveten om bolagets svaga ekonomiska ställning och att den första kontrollbalansräkningen inte längre överensstämde med verkligheten. Att under sådana förhållanden avge en ren revisionsberättelse utgör ett allvarligt avsteg från god revisions sed. Vad A-son anfört som förklaring i den delen medför ingen annan bedömning.

När det gäller frågan om varulagrets värde vid granskning av kontrollbalansräkning anser RN inte att det nödvändigtvis följer av god revisions sed att lagret måste inventeras

fysiskt. Kravet på skyndsamhet medför att fysisk inventering kan underlåtas förutsatt att någon tillförlitlig alternativ metod står till buds. Även en bruttovinstberäkning bör härvid kunna fungera som grund för värderingen.

Sammanfattningsvis finner RN emellertid att A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor i bolaget genom att lämna en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1994/95 trots att förvaltningsberättelsen inte innehöll upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har även åsidosatt god revisions sed vid sin granskning av övervärdet av leasingkontraktet i den första kontrollbalansräkningen.

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 Stig von Bahr, Siv Björs, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit avdelningsdirektörerna Carina Bergman Marcus och Fredrik Bengtsson. Föredragande har varit Fredrik Bengtsson.