

D 33/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende auktoriserade revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande.

Vid skattemyndighetens revision av ett aktiebolag vars verksamhet utgjordes av inköp och försäljning av foder, såsom hö, halm och ensilage, har framkommit att bolagets ägare mot en köpeskilling om 171 000 kr till bolaget överlätit ett varulager. På grund av att bolaget registrerats kort tid före överlåtelsen har reglerna om s.k. uppskjuten apport i 2 kap. 9 a § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) varit tillämpliga. Enligt detta lagrum skall styrelsen, om bolaget inom två år från registreringen träffar avtal med en aktieägare som innebär att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tiondel av aktiekapitalet, 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. En auktoriserad eller godkänd revisor skall yttra sig över redogörelsen. Yttrandet skall i princip innehålla samma information som ett s.k. apportintyg enligt 2 kap. 9 § andra stycket 4 ABL, dvs. av yttrandet skall bland annat framgå att egendomen inte har åsatts ett högre värde än det verkliga värdet för bolaget och att egendomen är tillförd bolaget.

Det aktuella varulagret skulle enligt bilaga till köpeavtalet omfatta 110 balar ensilage, 180 balar hösilage och 50 rundbalar hö. A-son har den 9 oktober 2000 avgivit ett yttrande i enlighet med 2 kap. 9 a § ABL, dvs. han har bland annat intygat att egendomen inte har åsatts ett högre värde än det verkliga värdet för bolaget och att egendomen såsom den beskrivs i avtalet är tillförd bolaget. Skattemyndigheten har vid sin revision funnit att A-son har avgivit yttrandet utan att själv kontrollera varulagrets existens; härvid har han förlitat sig endast på uppgifter från en inventering, som enligt ett dokument benämnt ”varulagerspecifikation”, utförts av bolagets ägare och en av bolaget anställd person. Enligt skattemyndighetens uppfattning har varulagret saknat värde. På grund av vad som framkommit ifrågasätter skattemyndigheten om A-son har iakttagit god revisorssed.

A-son har i huvudsak anfört följande. Enligt uppgift från bolagets redovisningskonsult hade bolagets ägare avtalat med olika lantbrukare om att slå hö på deras åkrar. Som ersättning för arbetet skulle bolagets ägare få behålla det slagna höet. Eftersom bolagets ägare hade tillgång till maskiner var det rimligt att han kunde slå av och ta till vara höet. Varulagret, som bestod av slaget hö i form av hörundbalar, hösilage och ensilage, var lätt att inventera. Som brukligt är låg det mesta kvar ute på de olika fälten. Då lagret hade inventerats av ägaren och en utomstående, som mycket väl kände till denna typ av lager, ansåg A-son inte att det var nödvändigt att själv besiktiga det. Skattemyndighetens påstående ”att det aktuella lagret saknade värde är helt obegripligt”. Trots att stora kvantiteter fått kasseras på grund av fuktskador har försäljning skett för 75 000 kr. Dessutom fanns ett stort osålt lager under sommaren 2001. Detta styrker att det tillskjutna varulagret fanns och att det hade ett värde.

RN, som haft tillgång till A-sons dokumentation, 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 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 fall 1995 års lag.

Bestämmelserna rörande ett aktiebolags skyldighet att inhämta revisors yttrande i samband med s.k. uppskjuten rapport i 2 kap. 9 a § ABL syftar till att förhindra att ABL:s regler om tillskott och övertagande av egendom i samband med bolagsbildning kringgås. Det finns därmed skäl att ställa höga krav på de kontrollåtgärder som måste föregå ett dylikt intyg. Revisorn måste bland annat förvissa sig dels om att egendomen existerar, dels om att egendomen faktiskt ägs av säljaren. Det kan tilläggas att avgörande för RN:s bedömning, av om en revisor genomfört en godtagbar granskning i dessa avseenden, är vilken information om egendomen som revisorn inhämtat *innan* intyget avgavs.

Beträffande varulagrets existens har A-son huvudsakligen förlitat sig på en inventering som utförts av bolagets ägare och en person som enligt ett dokument benämnt ”varulager-specifikation” var anställd av bolaget. Enligt RN:s uppfattning har A-son inte i den utsträckning som skett kunnat förlita sig på denna inventering eftersom båda personerna måste betraktas som närstående till bolaget. Han har således måst vidta kompletterande kontrollåtgärder för att förvissa sig om varulagrets existens. Av A-sons dokumentation framgår att efterforskningar har gjorts beträffande hur stor höskörd som kan erhållas på en viss areal och att A-son kontrollerat en berörd fastighet mot jordbrukstaxeringskalendern från 1997 och därigenom kunnat konstatera att uppgiven fastighet och ägare överensstämmer. Vidare har A-son, på frågor från RN, uppgett att de avtal bolagets ägare hade med ett antal jordbrukare varit muntliga och att A-son har försökt att få avtalen bekräftade av berörda jordbrukare, men misslyckats därmed. Genom de mycket begränsade kontroller A-son utfört har han enligt RN:s förmenande inte kunnat säkerställa vare sig att egendomen existerade i angiven omfattning eller att all egendom tillkom bolagets ägare. Sammantaget finner RN att de av A-son vidtagna kontrollåtgärderna måste betraktas som otillräckliga. Genom att likväl utfärda intyget av den 9 oktober 2000 har A-son 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 in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Wilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, som föredragit ärendet.