

FörvR: dom 2010-06-11, mål nr 17427-10

## **D 41/09**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (E-bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör E-bolagets första räkenskapsår, 2 december 2003–31 december 2004.

### **2 Skatteverkets underrättelse m.m.**

Skatteverket har uppmärksammat att A-son i sin revisionsberättelse för E-bolaget inte har anmärkt på att varulagret har skrivits ned med 3,1 mnkr utan att det finns några handlingar som visar att varorna har kasserats och därmed gav rätt till nedskrivning.

Till Skatteverkets underrättelse har bifogats flera bilagor, bl.a. en promemoria av vilken följande framgår. E-bolaget registrerades hos Bolagsverket den 2 december 2003. NN har varit verkställande direktör och styrelseledamot i bolaget sedan dess registrering. I en skatte- och avgiftsanmälan som inkom till Skatteverket den 23 februari 2004 anges ett annat aktiebolag (F-bolaget) som ägare till 90,1 procent av aktierna i E-bolaget och en privatperson (XX) som ägare till resterande aktier. Ett tredje aktiebolag, som var moderbolag till F-bolaget, verkar därefter ha förvärvat aktierna i E-bolaget. F-bolaget och E-bolaget blev därigenom systerbolag. Enligt Skatteverkets basregister ägde NN aktierna i moderbolaget.

E-bolaget yrkade i sin inkomstdeklaration för år 2004 (taxeringsåret 2005) bl.a. avdrag för handelsvaror m.m. (nedskrivning av varulager) med 7 mnkr. Den 21 augusti 2005 ingav E-bolaget en rättad inkomstdeklaration, i vilken avdrag för handelsvaror m.m. hade ökat med 2,8 mnkr, trots att varulagret inte hade förändrats. Även övriga kostnader hade ökat med 0,3 mnkr. Den senare deklarationen medförde att bolagets resultat ändrades från ett överskott om 3 500 kr till ett underskott om 3,1 mnkr. I bolagets årsredovisning anges att lagret har skrivits ned med 3,1 mnkr.

Enligt till Skatteverket ingivna fakturor importerade F-bolaget i slutet av år 2002 och början av år 2003 ett parti choklad om 77 ton. E-bolaget har uppgett att det förvärvade chokladpartiet från F-bolaget under våren 2004 för 3,1 mnkr. Förvärvet bokfördes dock först i samband med bokslutet. Enligt E-bolaget lagrades det aktuella chokladpartiet i ett lagertält under sommaren 2004 och smälte, vilket föranledde den aktuella nedskrivningen av lagret.

E-bolaget har av Skatteverket ombetts att inge handlingar som visar att chokladpartiet har lagrats på det sätt som angetts samt att chokladen plus emballage har kasserats. Verket har inte fått de efterfrågade handlingarna. E-bolaget har uppgett att det beror på att det inte har varit möjligt att komma i kontakt med bolagets tidigare ägare XX.

### **3 Övriga handlingar i ärendet**

RN har tagit del av E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04. I förvaltningsberättelsen anges bl.a. följande.

”Tanken med bolaget var att köpa och sälja olika partier inom livs och kemtekniska produkter. Omsättningen under 2004 har varit drygt 7 milj och efter att ha gjort flera ofördelaktiga inköp har vi varit tvungna att göra betydande lagernedskrivningar med drygt 3,1 milj.”

I resultaträkningen för samma år redovisas bolagets omsättning med 7,1 mnkr, varukostnaden med 9,8 mnkr och årets resultat med minus 3,1 mnkr. Enligt balansräkningen uppgick varulagret till 320 000 kr. Balansomslutningen var 4,1 mnkr. E-bolagets registrerade aktiekapital redovisas med 500 000 kr. Efter årets resultat redovisas det egna kapitalet med minus 2,6 mnkr.

A-son har avgett sin revisionsberättelse den 30 juni 2005. I den har han hänvisat till förvaltningsberättelsen och anmärkt att aktiekapitalet är förbrukat i sin helhet. Han har vidare hänvisat till styrelsens skyldigheter enligt 13 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385).<sup>1</sup> Revisionsberättelsen avviker i övrigt inte från standardutformningen.

RN har vidare tagit del av A-son revisionsdokumentation avseende hans granskning av E-bolagets varulager för räkenskapsåret 2003/04. I denna finns en faktura från F-bolaget, daterad den 11 juni 2004, enligt vilken mjölkchokladprodukter (chokladpartiet) överläts till E-bolaget för 3,1 mnkr. Vidare finns det ett utdrag ur E-bolagets huvudbok avseende konto 4010 Inköp varor som visar att inköpet av chokladpartiet bokfördes per den 31 december 2004 genom verifikation nr 152. Enligt nämnda verifikation bokfördes inköpet mot konto 1685 Avräkning F-bolaget. Det finns även en lagerlista benämnd ”[E-bolaget] lager 031231” som utgörs av en A4-sida och som upptar ett flertal produkter med angivande av artikelnummer, antal, pris per produkt och total summa per produkt. På listan upptas bl.a. chokladprodukter av samma slag och i huvudsak samma antal och pris som F-bolaget fakturerade E-bolaget. För de flesta chokladprodukter har antal och totalsumma per produkt bockats av. Listan har signerats av XX. Det finns även en lagerlista benämnd ”Lager i [E-bolaget] 041231” som upptar ett flertal produkter med angivande av artikelnummer, antal, pris per produkt, total summa per produkt samt sammanlagd summa för de lagerhållna produkterna. Listan innehåller inte några chokladprodukter. Lagret anges uppgå till sammanlagt 320 000 kr och listan har undertecknats av NN. Av A-sons dokumentation framgår inte om han gjort någon granskning av varulagret eller dess nedskrivning.

RN har förelagt A-son att inge utdrag ur den bokföring på vilken han grundade sin revisionsberättelse för E-bolaget. Han har ingett resultat- och balansrapporter, daterade den 7 juni 2005 respektive den 10 juli 2005. I båda balansrapporterna redovisas varulagret med ca 320 000 kr. I den första resultatrapporten redovisas varukostnaden med nästan 7 mnkr och i den andra med drygt 9,8 mnkr, dvs. en ökning med 2,8 mnkr.

#### **4 A-sons yttranden**

A-son har i sitt första yttrande till RN uppgett i huvudsak följande. Det finns handlingar som visar att E-bolaget har förvärvat chokladpartiet (faktura från F-bolaget), att bolaget har erlagt betalning för chokladen via avräkningskontot (utdrag från huvudboken), att bolaget har lagerfört chokladen (lagerlista 2003-12-31) samt att chokladen har tagits ur lagret (lagerlista 2004-12-31). Dessa handlingar styrker att varulagrets värde har minskat. Enligt E-bolagets bokföring var ”denna minskning” inte förenad med någon intäkt från försäljningen utan den har redovisats som nedskrivning av varulager samt öppet redovisats i förvaltningsberättelsen. Bolagets beslut att skriva ned värdet på varulagret har inte kunnat stämmas av mot tredje part, utan ”[han] har varit hänvisad till att ta ställning till information från bolaget.”

E-bolagets varulager redovisades i bokslutet per den 31 december 2004 med 320 000 kr. På grund av varulagrets låga belopp ansåg han att det inte var nödvändigt att inventera lagret.

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns numera i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

A-son har i sitt andra yttrande till RN uppgett att han felaktigt åberopat lagerlistan per den 31 december 2003 till styrkande av att chokladen hade lagerförts hos E-bolaget. Lagerlistan avsåg F-bolaget. Chokladpartiet övergick till E-bolaget först under år 2004, vilket överensstämmer med den faktura som F-bolaget har ställt ut och som har ingetts till RN. Han har även varit vald revisor för F-bolaget och enligt honom har det inte framkommit några omständigheter som tyder på att försäljningen och faktureringen från detta bolag inte skulle avspegla verkliga förhållanden.

RN har frågat A-son hur han bedömde rimligheten i det pris som varupartiet åsattes vid försäljningen till E-bolaget och om han övervägde om det fanns risk för att varupartiets kvalitet var dålig redan vid överlåtelsepunkten eftersom chokladen då sannolikt var mer än ett år gammal. A-son har uppgett att han inte anser att det vid tidpunkten för F-bolagets fakturering, ca sex månader efter balansdagen, fanns skäl att närmare analysera och ifrågasätta transaktionen mellan systerbolagen. Det pris som fakturerades för chokladpartiet var detsamma som varornas lagervärde hos F-bolaget, varför det inte fanns något skäl att betvivla rimligheten av detta.

A-son har även uppgett att han först efter revisionsberättelsens avlämnande fick kännedom om att chokladpartiet hade förstörts och därför tagits ur lagret. Med hänvisning till E-bolagets förvaltningsberättelse har han uppgett att vid tidpunkten för bokslutet var chokladpartiet nedskrivet på grund av flera ofördelaktiga inköp. Enligt A-son uppkom nedskrivningsbehovet eftersom bolaget hade förvärvat "ett varuparti som till sin natur ger upphov till nedskrivning p.g.a. kvalitetsförsämring under förvaring, detta även innan sista förbrukningsdag". Han anser att detta sammantaget innebär att "det har varit en naturlig utgångspunkt att det förelegat ett nedskrivningsbehov för detta varuparti".

## 5 RN:s bedömning

Av handlingarna i ärendet framgår att E-bolaget efter sitt första räkenskapsår redovisade ett resultat om minus 3,1 mkr. Resultatet har belastats med en nedskrivning av varulagret med samma belopp. I bolagets förvaltningsberättelse har nedskrivningen förklarats med att bolaget hade gjort flera ofördelaktiga inköp. Lagernedskrivningen utgjorde drygt 30 % av E-bolagets varukostnader och som framgår ovan har den haft en mycket väsentlig påverkan på E-bolagets redovisade resultat. RN finner att de ovan nämnda omständigheterna har medfört att A-son haft anledning att vid sin revision fördjupa sin granskning av bolagets varulager och dess nedskrivning.

Av den revisionsdokumentation som A-son har ingett till RN avseende sin granskning av E-bolagets varulager framgår att han vid sin revision har haft tillgång till underlag som visar att ett varuinköp som beloppsmässigt motsvarade den redovisade rörelseförlusten har bokförts först i samband med att bolaget upprättade sitt bokslut och att inköpet har fakturerats från det närstående F-bolaget. Vidare har han haft tillgång till en lagerlista, enligt vilken chokladpartiet inte ingick i E-bolagets varulager per balansdagen. Lagret redovisades då med 320 000 kr. A-son har uppgett att han har noterat att E-bolagets varulager hade minskat i värde och att minskningen berodde på en nedskrivning av varulagret. Han bedömde att nedskrivningen hade gjorts på grund av att E-bolaget hade förvärvat ett varuparti som till sin natur gav upphov till nedskrivning till följd av kvalitetsförsämring under förvaring, även före sista förbrukningsdag, samt att det var en naturlig del av bolagets affärsmässiga risktagande. Vad gäller A-sons granskning av E-bolagets varulager, har han uppgett att han ansåg att lagret redovisades med ett så lågt belopp att det inte var nödvändigt att inventera det.

RN finner det utrett att lagernedskrivningen utgjorde drygt 30 % av E-bolagets varukostnader för räkenskapsåret, att förvärvet av det varuparti som föranledde nedskrivningen hade skett från ett närstående bolag samt att E-bolaget inte förrän i samband med upprättandet av bokslutet hade redovisat det aktuella varuinköpet i sin bokföring. Med hänsyn till dessa omständigheter kan det

inte anses ha varit tillräckligt för A-son att endast notera uppgiften om ofördelaktiga inköp. Han borde istället närmare ha undersökt om varorna faktiskt hade tagits ur lagret, orsakerna till den stora nedskrivningen och vart chokladpartiet i så fall hade tagit vägen. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder avseende E-bolagets varulager och dess nedskrivning har A-son inte haft tillräcklig grund för att godta bolagets redovisade varukostnad eller varulagrets redovisade värde per balansdagen den 31 december 2004. A-son har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av E-bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2003/04. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsred.

Av det som anförts ovan framgår att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt ska han meddelas en varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.