

D 44/98

Skattemyndigheten i Y län respektive i Z län har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med underrättelser avseende godkände revisorn A-son.

Underrättelse från Skattemyndigheten i Y län (Dnr 1995-672)

Skattemyndigheten i Y län har bl.a. anfört följande. Skatterevision har utförts avseende räkenskapsåret 1991 i ett aktiebolag i vilket A-son var vald revisor. Aktiebolaget synes under det aktuella räkenskapsåret ha lämnat ett förbjudet lån om 140 000 kr till två av dess aktieägare. Lånet bokfördes i mars 1991 i ett handelsbolag (förvaltningsbolaget) som ägdes av bland andra de båda aktieägarna. Dessa använde medlen i fråga till personligt förvärv av andelar i ett annat handelsbolag (fastighetsbolaget). De båda aktieägarna var i handelsregistret registrerade som bolagsmän i fastighetsbolaget under åren 1991–1992 och fram till i januari 1993 då i stället aktiebolaget registrerades som ägare. Skattemyndigheten har vidare anfört att enligt uppgifter hos Patent- och registreringsverket (PRV) uppgår det registrerade aktiekapitalet till 50 000 kr. I årsredovisningen för år 1991 är emellertid aktiekapitalet upptaget med 110 000 kr. Något beslut om nyemission i enlighet med 4 kap. 12 § aktiebolagslagen (ABL) har inte anmälts till PRV. A-son lämnade i december 1992 en ren revisionsberättelse för aktiebolaget avseende år 1991.

A-son har i huvudsak anfört följande. Mot bakgrund av de uppgifter han erhöll vid sin granskning av aktiebolagets redovisning bedömde han att det aktuella beloppet inte utgjorde ett lån till de två aktieägarna. Beloppet hade i aktiebolaget bokförts som en fordran på förvaltningsbolaget och verifikationen upptog texten ”utlägg för fastighetsbolaget”. I augusti 1991 diskuterade han med en av aktiebolaget anlita ekonomisk konsult huruvida dess fordran på förvaltningsbolaget kunde betraktas som ett förbjudet lån. Han fick härvid uppgift om att aktiebolaget och förvaltningsbolaget avsåg att tillsammans förvärva andelar i fastighetsbolaget. Samtalet med konsulten ledde till att han inte bedömde fordran som ett förbjudet lån. A-son erhöll årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991 i november 1992 och han kunde konstatera – vid tidpunkten för revisionsberättelsens upprättande i december 1992 – att aktiebolagets fordran på förvaltningsbolaget om 140 000 kr hade omförts till att avse andelar i fastighetsbolaget. Beträffande ökningen av aktiekapitalet har A-son uppgett att han kontrollerat att likviden för de emitterade aktierna inbetalats men däremot inte att nyemissionen anmälts till PRV inom föreskriven tid.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste vara särskilt uppmärksam när det gäller fordringar på personer eller företag som är närstående till revisionsklienten. God revisionssed kräver att revisorn bildar sig en välgrundad uppfattning i frågan om sådana fordringar utgör lån till den s.k. förbjudna kretsen och därmed strider mot låneförbudsbestämmelserna i 12 kap. ABL. Det har framkommit att A-son haft vissa betänkligheter huruvida fordran i fråga var att betrakta som ett förbjudet lån eller inte. A-son har emellertid enbart förlitat sig på konsultens uppgift vilken senare vunnit visst stöd av att fordran i bokföringen för räkenskapsåret 1992 hade omförts till andelar i fastighetsbolaget. Ifrågavarande bokföringsåtgärd har såvitt framkommit utgjort den enda indikationen på att konsultens uppgift varit riktig. Det framstår som synnerligen anmärkningsvärt att A-son inte närmare kontrollerat att bokföringsåtgärden överensstämde med faktiska förhållanden. Han borde ha förvissat sig om att andelarna i fastighetsbolaget

faktiskt fanns och att de utgjorde bolagets egendom, t.ex. genom att jämföra med ägaruppgifterna i handelsregistret.

Av 4 kap. 12 § ABL framgår att beslut om nyemission skall anmälas för registrering hos PRV inom sex månader från beslutet. Vidare framgår att aktiekapitalet inte är ökat förrän registrering har skett. Om registrering inte sker inom föreskriven tid är beslutet om nyemission förfallet. Med hänsyn till den avgörande betydelsen av att registrering skett får det anses anmärkningsvärt att A-son inte har kontrollerat detta. Denna underlåtenhet medförde att han inte upptäckte att aktiekapitalet i årsredovisningen hade redovisats med ett för stort belopp.

A-son har i de båda ovan behandlade avseendena underlåtit kontrollåtgärder vilka borde ha framstått som självklara för honom. Härigenom har han i hög grad åsidosatt god revisionssed.

Underrättelse från Skattemyndigheten i Z län (Dnr 1996-62)

Skattemyndigheten i Stockholms län har ifrågasatt A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag avseende räkenskapsåren 1989–1992. Skattemyndigheten, som företagit skatterevision i bolaget, har anfört följande. Bokföringen i det aktuella aktiebolaget har haft sådana brister att det inte varit möjligt att med ledning av den bedöma rörelsens förlopp samt resultat och ställning. Enligt skattemyndighetens uppfattning har bolaget brutit mot bokföringslagens bestämmelser. Under hela den granskade tidsperioden har betydande kassaunderskott konstaterats, som mest med drygt 1 mkr, och oftast i samband med stora betalningar av kontant kvitterade fakturor. Vidare har uppmärksammats att transaktioner i vissa fall inte har bokförts samt att underlag till affärshändelser ibland har saknats eller varit bristfälliga. A-son har lämnat en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1989. För räkenskapsåren 1990–1992 har han anmärkt att årsredovisningen inte överlämnats för revision inom föreskriven tid och för åren 1990 och 1991 dessutom att uppgift om ansvarsförbindelser och ställda panter saknats i årsredovisningen. För räkenskapsåret 1990 har han också anmärkt att bolaget vid flera tillfällen under året underlåtit att redovisa mervärdesskatt i rätt tid. A-son har för samtliga år tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen samt ansvarsfrihet för styrelsen.

A-son har yttrat sig och till RN sänt in sin dokumentation över utförd revision i bolaget för de aktuella räkenskapsåren. Han har inte i sak haft några invändningar mot vad skattemyndigheten anfört beträffande brister i bolagets redovisning. A-son har uppgett att han fört diskussioner med företrädare för bolaget bl.a. om problemet med kassaunderskotten och fått förklaringen att de berott på att ägaren i stor utsträckning använt egna medel i samband med bolagets affärer. Han har vidare uppgett: ”De förklaringar jag fått på mina frågor har gjort att jag, även om vissa problem kvarstått, ansett mig kunna godta förklaringarna och utfärda revisionsberättelse.”

RN gör följande bedömning.

Om en revisor upptäcker att en klient inte fullgör sin redovisning på ett riktigt sätt är han skyldig att påtala detta för klienten. Allvarigare brister skall påtalas skriftligen i den form som anges i 10 kap. 11 § ABL och ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son har inte anfört något som ger anledning ifrågasätta att bolagets redovisning vid tiden för hans revision har haft de brister som påstås från skattemyndighetens sida. Bristerna får anses allvarliga och har varit återkommande under en följd av år. A-son har därmed varit skyldig att skriftligen påtala dem för bolagets ledning i den form som anges i 10 kap. 11 § ABL och – om detta inte lett till rättelse – göra anmärkningar härom i sina revisionsberättelser. Av hans egna uppgifter framgår i det här avseendet endast att han ”fört diskussioner” med företrädare för bolaget. Det kan under alla förhållanden konstateras att bristerna kvarstod när han avgav sina revisionsberättelser. A-son borde alltså i

revisionsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren ha anmärkt på bristerna i bolagets redovisning. Bristerna har varit så allvarliga att det kan ifrågasättas om A-son över huvud taget haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna.

Av god revisionsned följer att en revisor skall dokumentera sin granskning. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt omöjliggör en analys och tillförlitlig bedömning av revisionsarbetet i efterhand. A-sons granskningsdokumentation är mycket knapphändig. Exempelvis framgår inte innehållet i de påstådda diskussionerna med bolagets företrädare. Det framgår inte heller vilka överväganden A-son gjort innan han, trots de allvarliga bristerna i redovisningen, tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att inte dokumentera revisionsuppdragen på ett tillfredsställande sätt har A-son åsidosatt god revisionsned.

RN:s sammanfattande bedömning

Såvitt avser det första ärendet har A-son avvikit från god revisionsned genom att underlåta att utföra kontrollåtgärder vilka borde ha varit självklara för honom. Vad gäller det senare ärendet har han underlåtit att göra anmärkningar i sina revisionsberättelser trots att det varit fråga om allvarliga brister i bolagets redovisning. Därmed har A-son i hög grad avvikit från god revisionsned. Slutligen är A-sons granskningsdokumentation klart otillräcklig. Sammantaget har han i flera avseenden och på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har meddelats varning i oktober 1980 och i december 1985, bl.a. på grund av bristfällig dokumentation. Dessutom har A-son i maj 1996 meddelats varning på grund av att han, trots RN:s upprepade anmodanden, underlåtit att yttra sig i de båda ärenden som nu är föremål för prövning. Vid en sammantagen bedömning finns anledning att starkt ifrågasätta hans lämplighet som revisor. RN har också övervägt att upphäva A-sons godkännande. De båda första varningarna ligger emellertid mer än tio år tillbaka i tiden. RN finner därför att omständigheterna är sådana att varning kan anses vara en tillräcklig åtgärd. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Per Eskilsson samt byrådirektören Gunilla Claesson, föredragande.