

D 19/97

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X län beträffande godkände revisorn A-son. Skattemyndigheten har företagit revision i ett fåmansägt aktiebolag (bolaget) i vilket A-son varit vald revisor. Underrättelsen rör A-sons revisionsinsatser i bolaget under räkenskapsåren 1990/92 (förlängt räkenskapsår), 1992/93, 1993/94 samt 1994/95. Bolagets verksamhet har varit inriktad på byggande av fastigheter för uthyrning men skall enligt bolagsordningen även omfatta bilhandel. Företagsledaren har i mars 1996 dömts av tingsrätten för bl.a. skattebedrägeri.

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande.

Bolaget bildades hösten 1990. Vid bildandet tillsköt företagsledaren apportegendom i form av tre veteranbilar värderade till 300 000 kr. Dessa bilar utgjorde bolagets hela kapital. Under åren 1991 och 1992 sålde företagsledaren ytterligare sex bilar till bolaget för totalt 185 000 kr. Företagsledaren tog inte ut någon lön ur bolaget. I stället lät han sin enskilda firma fakturera bolaget för bl.a. konsultarvoden. Det förekom även direkta utbetalningar till företagsledaren. För dessa utbetalningar, som exempelvis avsett skattefria bilersättningar och traktamenten, saknas i många fall tillfredsställande underlag. Under hösten 1992 genomfördes en nyemission, varvid bolagets aktiekapital ökades med 1 100 000 kr till 1 400 000 kr. Det nya kapitalet tillfördes bolaget på så sätt att företagsledaren kvittade en skuld på 750 000 kr som bolaget hade till hans enskilda firma för konsultarvoden samt genom apportegendom i form av ännu en bil, en Ferrari av 1971 års modell, värderad till 350 000 kr. Det har därefter visat sig att samtliga dessa bilar i själva verket varit skrotade sedan mitten av 1980-talet. Bolaget har endast innehaft registreringshandlingar till fordonen. Det har vidare framkommit att företagsledaren under flera år underlåtit att deklarerat för huvuddelen av de konsultarvoden som hans enskilda firma fakturerat bolaget. Detta gäller exempelvis hela det belopp som tagits i anspråk för kvittning vid nyemissionen. Beloppet motsvarade inte heller något verkligt skuldförhållande. Företagsledaren har i efterhand värderat sin arbetsinsats till 50 000-100 000 kr, dvs. nästan 700 000 kr lägre än det uppgivna värdet.

Skatterevisjonen har medfört stora skattekonsekvenser för bolaget. Betydande belopp har ansetts utgöra lön till företagsledaren som under hela den aktuella perioden innehaft A-skattsedel. Detta gäller dels konsultarvodena till den enskilda firman men också sådana kostnader för bolaget som haft karaktären av privata levnadsomkostnader. Även mervärdesskatten har påverkats. Det har vidare konstaterats att bolagets bokföring varit behäftad med fel och brister bl.a. vad avser löneredovisning och verifikationer.

A-son har i samband med nyemissionen avgivit yttranden. Han har därvid inte haft något att erinra beträffande kvittningen av skulden om 750 000 kr mot nya aktier samt vidare intygat att den apporтерade bilen (350 000 kr) inte varit övervärderad. Som framgått har balansräkningen varit missvisande ända sedan tiden för bolagets bildande. Även vid detta tillfälle intygade A-son apportegendomens värde. A-son har därefter varje räkenskapsår tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningen. Hans revisionsberättelser avseende räkenskapsåren 1992/93, 1993/94 och 1994/95 innehåller dock alla en reservation angående bilarnas värde och värdet av en kortfristig fordran. Det genomsnittliga totala värdet av dessa poster har i balansräkningen uppgått till ca 700 000-900 000 kr. Revisionsberättelsen för 1993/94 innehåller dessutom en anmärkning angående skatter och sociala avgifter.

A-son har anfört bl.a. följande.

För samtliga de bilar som tillförts bolaget som apportegendom har företetts värderingsintyg från bilfirma. Kontroll har även skett hos länsstyrelsens bilregister. Företagsledaren har vidare såväl skriftligt som muntligt intygat bilarnas värde och existens.

Han frågade företagsledaren om inventering kunde ske och fick då svaret att bilarna fanns i tryggt förvar i ett garage i södra Sverige. Han kände vid den tiden inte företagsledaren närmare men visste att dennes far bedrev bilhandel, vilket gjorde det mycket troligt att företagsledaren av fadern kunnat förvärva de aktuella bilarna. Han kan inte lastas för att både företagsledaren och värderingsföretagen farit med osanning. När det gäller kvittningen av skulden i samband med nyemissionen begärde han att värdering skulle ske av den fastighet på vilken det arbete som låg till grund för skulden utförts. Värderingen skedde genom ett utomstående värderingsföretag och utvisade att fastigheten hade ett visst övervärde. Han har, till skillnad från skattemyndigheten, inte haft någon möjlighet att kontrollera företagsledarens privata ekonomi. Han har emellertid krävt, och erhållit, ett skriftligt intyg från företagsledaren att konsultarvodena skulle tas upp som intäkt i den enskilda firman.

Reservationerna i revisionsberättelserna har avsett dels en fordran på en privatperson, för vilken vare sig skuldebrev eller säkerhet fanns, dels bilarnas värden eftersom det varit fråga om speciella bilar vars värde kan variera från år till år.

Hans granskningsinsats i bolaget har ökat i omfattning under årens lopp i och med att verksamheten växt, men även beroende på de fel och brister som påträffats i redovisningen. Företagsledaren har gjort en mängd rättelser i samband med boksluten. Kritiken mot redovisningen har framförts dels muntligt, dels i form av skriftliga promemorior till företagsledningen.

RN, som har haft tillgång till A-sons dokumentation, gör följande bedömning.

A-son har i samband med nyemissionen hösten 1992 godtagit apportegendom i form av en sportbil värderad till 350 000 kr. Detta har han, enligt egen uppgift, gjort efter det att företagsledaren presenterat ett värdeintyg från en bilhandlare, företagsledaren personligen intygat att bilen existerade samt att han själv företagit kontroll med länsstyrelsens bilregister. Han har därtill uppgett att det, med hänsyn till företagsledarens fars verksamhet, var sannolikt att företagsledaren kunnat förvärva bilen. Det har ålegat A-son att självständigt förvissa sig om bilens existens och värde. A-son har godtagit ett intyg från en, såvitt framgår, för honom helt okänd bilhandlare som företagsledaren själv utsett. Han har inte ens påstått att han gjort något för att kontrollera bilhandlaren tillförlitlighet eller hur denne kommit fram till det uppgivna värdet av bilen. RN anser att A-son har förhållit sig alltför passiv och att han således inte har utfört en tillräcklig kontroll i nu berört avseende. Detta bl.a. med beaktande av bilens relativt sett stora värde i förhållande till aktiekapitalets ökning. Samma sak kan sägas beträffande hans agerande i samband med tillskjutandet av apportegendom vid bolagets bildande samt vid bolagets förvärv av bilar under räkenskapsåret 1990/92.

När det gäller kvittningen av bolagets skuld mot nya aktier har företagsledaren i efterhand medgett att det fakturerade konsultarvodet vida översteg värdet av hans arbetsinsats. Såvitt framgår av handlingarna har A-son vid sin granskning inte kontrollerat att vad som uppbokats som skuld till företagsledaren motsvarats av en verklig nedlagd arbetsinsats. A-son synes heller inte ha kontrollerat huruvida bolaget haft skyldighet att innehålla preliminär skatt och redovisa lagstadgade avgifter på detta belopp. För det fall konsultarvodet avsett en uppdragstagare som varit skyldig att betala preliminär B-skatt eller en juridisk person registrerad för mervärdesskatt och detta hade kunnat utläsas av fakturan hade bolaget inte behövt göra dessa avdrag. Fakturan innehåller emellertid inga sådana uppgifter. A-son borde därför ha företagit en närmare granskning härvidlag. Han har begärt och erhållit ett intyg från företagsledaren att konsultarvodet skulle intäktsföras i den enskilda firman. Enligt RNs uppfattning kan emellertid ett sådant intyg inte tillmätas någon avgörande betydelse. Av skattemyndighetens uppgifter framgår att företagsledaren under hela den aktuella perioden innehaft A-skattsedel. Detta kunde A-son utan större svårighet ha kontrollerat. Sammantaget finner RN därför att A-sons granskningsåtgärder i nu berört avseende varit otillräckliga. Vad han anfört beträffande möjligheten att genomföra emissionen med hänsyn till eventuella övervärden i fastigheten saknar enligt RNs uppfattning relevans för bedömningen.

RN finner vidare att det sätt varpå A-son under flera år i rad reserverat sig mot värdet av bilar och kortfristiga fordringar i sina revisionsberättelser inte är förenligt med god revisionsred. Det har inte framkommit något som tyder på att han företagit några åtgärder för att kunna bedöma posternas rätta värde. Bilarna har utgjort den största av dessa två poster, ca 600 000-700 000 kr. Med hänsyn till vad som tidigare framkommit beträffande A-sons granskning av bilarna framstår hans försök att "friskriva" sig från ansvar för dessas värde som i viss mån förståeligt. Som revisor har han emellertid haft en skyldighet att självständigt förvissa sig om att bolagets tillgångar tagits upp till ett korrekt värde i balansräkningen. En årligt återkommande reservation av ifrågavarande slag kan därför inte godtas.

När det gäller A-sons revisionsinsats i övrigt konstaterar RN att det av hans dokumentation framgår att han varit medveten om att bolagets redovisning varit behäftad med allvarliga brister. Han har med anledning därav, vid tre av revisionerna, upprättat granskningspromemorior till företagsledningen i vilka han riktat kritik mot vissa av de fel i bolagets redovisning som skattemyndigheten påtalat i samband med skatterevisionen. Trots att A-son i den sista av dessa promemorior avseende räkenskapsåret 1994/95 pekat på en rad allvarliga fel och brister har han, med undantag för reservationen beträffande värdet av bilar och kortfristiga fordringar, lämnat en ren revisionsberättelse. RN är av den uppfattningen att A-son i denna revisionsberättelse borde ha nämnt att det förelåg allvarliga brister i bolagets redovisning. Detta gäller i synnerhet som vissa av felen, exempelvis oredovisade bilförmåner och att vissa kostnader av privat karaktär för företagsledaren bekostats av bolaget, förekommit även tidigare år och inte rättats trots A-sons påpekanden därom.

Sammantaget finner RN att A-son i en rad olika avseenden har åsidosatt god revisionsred. Särskilt allvarligt är att han i flera fall låtit sig nöja med uppgifter från företagsledaren eller med uppgifter han erhållit genom dennes försorg i stället för att företa en självständig granskning. Han har därigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. För att erinran eller varning skall kunna meddelas krävs att det som läggs revisorn till last har inträffat mindre än fem år innan revisorn fått skriftlig underrättelse i ärendet. RN har beaktat att A-sons agerande i samband med bolagets bildande 1990 därför inte kan läggas till grund för någon sådan påföljd. Omständigheterna vad gäller A-sons revisionsinsatser under härefter följande år är emellertid så graverande att varning bör meddelas.

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, Anne-Charlotte Eggwertz, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.