

LR: dom 2000-06-30, mål nr 295-00

KamR: beslut att ej meddela PT, 2001-04-23, mål nr 1371-2000

D 45/99

Skattemyndigheten i dåvarande Y län har i samband med A-sons ansökan om fortsatt godkännande som revisor uppmärksammat Revisorsnämnden (RN) på vissa förhållanden rörande hans revisionsinsatser i två aktiebolag (dnr 1996-470). RN har även mottagit en anmälan från Kronofogdemyndigheten i X-stad avseende A-son (dnr 1997-193). Förevarande beslut avser RN:s ställningstaganden i båda ärendena.

Dnr 1996-470

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Skatterevision har utförts i två aktiebolag i vilka A-son varit vald revisor (A-bolaget och B-bolaget). Vid skatterevisionen, som bl.a. avsett räkenskapsåret 1992/93, har framkommit att bolagen avyttrat inkråmen, förutom likvida medel, under nämnda räkenskapsår. Efter inkråmsöverlåtelsemen före bokslutsdagen har aktierna i respektive bolag försålts. För tidsperioden mellan inkråmsöverlåtelsemen och bokslutsdagen har skattemyndigheten endast påträffat två bokföringsorder i respektive bolags bokföring. Dessa har omfattat transaktioner som inneburit att bolagens tillgångar överförts till balansposten övriga kortfristiga fordringar. Denna balanspost har utgjort 100 procent av A-bolagets och 99,8 procent av B-bolagets balanserade tillgångar i årsredovisningen. Enligt skattemyndigheten finns inte något annat underlag för dessa fordringsbelopp än ifrågavarande bokföringsorder och det går inte av dessa att utläsa mot vem fordringarna riktar sig. Det har även framkommit att A-bolaget i sin självdeklaration för taxeringsåret 1993 och B-bolaget i sin självdeklaration för taxeringsåret 1994 yrkat avdrag för skattemässig förlust på andel i kommanditbolag med 2,3 miljoner kr respektive 1,5 miljoner kr. Varken i A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1991/92 eller i B-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1992/93 redovisas något innehav av aktier eller andelar i svenska företag. A-son har i oktober respektive december 1993 lämnat en ren revisionsberättelse för vardera bolaget.

A-son har yttrat sig i ärendet och anfört bl.a. följande. Vid bokslutstillfället uppgick posten övriga kortfristiga fordringar till drygt 2 miljoner kr i respektive bolag. Beloppen avsåg fordringar på ett kommanditbolag enligt de lånehandlingar som uppvisades för honom vid revisionstillfällena. Kommanditbolaget hade förvärvat samtliga aktier i B-bolaget och utgjorde även systerbolag till A-bolaget. Han bedömde att kommanditbolaget hade möjlighet att återbetala lånen vid anfordran. Denna uppfattning grundade han på sin kännedom om kommanditbolaget. Kommanditbolagets två komplementärer (fysiska personer) hade dessutom gått i borgen för kommanditbolagets lån. Vad gäller bolagens deklARATIONER så har varken han eller någon annan anställd vid revisionsbyrån hjälpt bolagen med att upprätta dessa. Han har därmed inte kunnat bedöma hur bolagen behandlat det skattemässiga resultatet i sina deklARATIONER. Däremot återförde A-bolaget i resultaträkningen för år 1992/93 föregående års redovisade skatteskuld som en konsekvens av det yrkade avdraget i deklARATIONEN.

RN, som haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation för de aktuella revisionsuppdragen, gör följande bedömning.

I 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1996, stadgas att utbetalning av ett bolags medel till aktieägarna endast får ske enligt lagens bestämmelser om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. Av 7 § samma kapitel följer att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern (s.k. förbjudet lån). Låneförbudet gäller inte under vissa förutsättningar om gäldenären är ett företag i en koncern i vilket det långivande bolaget ingår (s.k. koncernlån).

I ärendet är utrett att ifrågavarande fordringar utgjort i stort sett 100 procent av de redovisade tillgångarna i bolagens årsredovisningar för räkenskapsåret 1992/93. Bolagen saknade täckning i fritt eget kapital för dessa fordringsbelopp. Såvitt framgår av A-sons yttranden i ärendet har aktiebolagens fordringar riktat sig mot ett kommanditbolag som ingått i samma koncern som de långivande bolagen. Mot bakgrund av att såväl A-bolaget som B-bolaget saknade täckning i fritt eget kapital för ifrågavarande lån har A-son haft anledning att kontrollera om lånen, i de delar de överstigit fritt eget kapital, utgjort otillåtna vinstutdelningar. En avgörande faktor för denna bedömning har varit kommanditbolagets och komplementärernas ekonomiska ställning.

A-son har beträffande sin granskning anfört att han, mot bakgrund av sin kännedom om kommanditbolaget, bedömt att kommanditbolaget hade möjlighet att återbetala lånen vid anfordran. Vad hans kännedom har grundats på framgår emellertid inte av hans yttranden till RN. Detta kan inte heller utläsas av hans granskningsdokumentation. Av dokumentationen framgår över huvud taget inte vilka granskningsåtgärder han vidtagit eller om han granskat lånens förenlighet med kapitalskyddsreglerna i 12 kap. aktiebolagslagen. A-son har i sina yttranden till RN inte ens gjort gällande att han företagit någon utredning av lånens förenlighet med låneförbudsreglerna. Det får därmed anses utrett att A-son inte utfört någon granskning i de nu aktuella avseendena. Härigenom har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller bolagens redovisade inkomstskatt framgår av A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1992/93 att bolaget i resultaträkningen återfört föregående års redovisade skatteskuld och därmed redovisat ett resultat på 648 407 kr. Av B-bolagets årsredovisning för samma år framgår att resultatet uppgår till 1 594 625 kr och att bolaget inte redovisat någon inkomstskatt. Båda bolagen synes ha beräknat ifrågavarande skatt med hänsyn till de yrkanden bolagen gjort i sina respektive deklARATIONER. Även om A-son inte har haft möjlighet att bedöma hur bolagen behandlat det skattemässiga resultatet i de avgivna deklARATIONERNA har det ålegat honom att granska att de i resultaträkningarna intagna uppgifterna givit en rättvisande bild av bolagens resultat. Någon sådan granskning har A-son, såvitt framgår av hans yttranden och av hans granskningsanteckningar, inte företagit. RN kan inte dra någon annan slutsats än att A-sons granskning av bolagens redovisade inkomstskatt har varit otillräcklig.

Vid tiden för de aktuella revisionerna gällde Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:6). Av föreskrifternas 44 § framgår att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Vad dokumentationen skall innehålla framgår av 47 och 48 §§ samma föreskrifter. De dokumentationshandlingar RN tagit del av består huvudsakligen av en granskningsrapport med kryssmarkeringar, en notering om att A-son bedömt komplementärernas säkerhet som mycket god, kopior av bolagens lånereverser och årsredovisningar. Anteckning om vilka granskningsåtgärder A-son faktiskt vidtagit och vilka överväganden han gjort saknas. Det saknas även riskanalys och granskningsplan. RN bedömer att granskningsdokumentationen avseende ifrågavarande uppdrag har varit ytterst bristfällig. A-son har således inte dokumenterat sina revisionsuppdrag på föreskrivet sätt.

Dnr 1997-193

Kronofogdemyndigheten har uppmärksammat RN på vissa förhållanden avseende A-sons revisionsinsatser i ett tjugotal aktiebolag räkenskapsåren 1993–1995. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Enligt årsredovisningarna för ifrågavarande aktiebolag har det egna kapitalet uppgått till mindre än hälften av det registrerade aktiekapitalet i respektive bolag. För ca hälften av bolagen har denna situation förelegat under två eller flera på varandra följande räkenskapsår. A-son har i sin revisionsberättelse för respektive bolag och räkenskapsår anmärkt att bolagets eget kapital är förbrukat och att det ankommer på bolagsstämman att besluta huruvida bolaget skall träda i likvidation. Av handlingarna framgår vidare att det beträffande ett av bolagen (här kallat åkeribolaget) saknas notapparat i avgivna årsredovisningar för räkenskapsåren 1992/93, 1993/94 och 1994/95.

A-son har yttrat sig i ärendet och anfört bl.a. följande. Det fanns inte någon upprättad kontrollbalansräkning i något av de aktuella bolagen. Detta trots att han hade lämnat information till respektive styrelse dels om dess skyldigheter att upprätta en kontrollbalansräkning, dels om att styrelsen, för det fall någon kontrollbalansräkning inte upprättas, svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. Vad gäller åkeribolaget så påtalade han muntligen för bolagets styrelse att årsredovisningarna saknade notapparat. Verksamheten i åkeribolaget bestod bl.a. av att köpa billiga begagnade bilar. Det bokförda värdet av dessa ansågs motsvara verkligt värde. När bilarna sedermera såldes hade marknadsvärdet på begagnade bilar sjunkit vilket innebar att åkeribolaget gjorde en förlust.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen, i dess lydelse före den 1 januari 1999, åligger det styrelsen att ofördröjligen upprätta och låta revisorn granska en särskild balansräkning, s.k. kontrollbalansräkning, så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Underlåter styrelsen detta svarar styrelseledamöterna solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget. Såvitt framgår av handlingarna i ärendet har inget av ifrågavarande aktiebolag iakttagit skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning. Med hänsyn till att respektive bolags styrelse därmed har åsidosatt sina skyldigheter enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen borde A-son i sina revisionsberättelser ha upplyst om detta. Genom att underlåta att lämna sådan information i sina revisionsberättelser har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av 11 kap. 8 § aktiebolagslagen, i dess lydelse före den 1 januari 1996, följer att ett aktiebolag, utöver vad som stadgas i bokföringslagen (1976:125), i resultat- och balansräkningen skall lämna vissa uppgifter och särskilda upplysningar. Bland annat skall för varje anläggningstillgång i balansräkningen anges dels tillgångens anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar som gjorts på tillgångarnas anskaffningsvärden intill balansdagen (11 kap. 8 § första stycket 6). Dessa uppgifter får anges i noter om tydliga hänvisningar görs vid de poster i balansräkningen till vilka de hänför sig. Enligt 10 kap. 10 § andra stycket samma lag skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt aktiebolagslagen. Av åkeribolagets årsredovisningar framgår att bolagets redovisade anläggningstillgångar uppgick till 193 590 kr för räkenskapsåren 1992/93 och 1993/94 samt till 265 136 kr för räkenskapsåret 1994/95. Anteckning om tillgångarnas anskaffningsvärde och det sammanlagda beloppet av de av- eller nedskrivningar bolaget gjort saknas. A-son har – trots att han varit medveten om dessa brister – i sina revisionsberättelser angivit att årsredovisningarna upprättats enligt aktiebolagslagen. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Inom ramen för det ärende som rör kronofogdemyndighetens anmälan har RN besökt A-son. De iakttagelser och bedömningar som därvid gjorts har sammanfattats i en promemoria daterad den 24 september 1997. Av promemorian framgår bl.a. följande.

A-son har ca 255 revisionsuppdrag. Han driver sin verksamhet i ett aktiebolag som han äger ensam. Bolaget hyr sina lokaler av ett fastighetsbolag i vilket A-son är vald revisor.

Dessa lokaler delar bolaget med en redovisningsbyrå. Bolaget och redovisningsbyrån har gemensam entré och delar arkivutrymme. A-son är vald revisor i redovisningsbyrån. Redovisningsbyrån handhar redovisningen åt ca 240 av A-sons revisionsklienter. A-son har vid besöket uppgivit att han utnyttjar redovisningsbyråns personal som assistenter i sitt revisionsarbete. Han är även vald revisor i ett antal aktiebolag i vilka redovisningsbyråns ägare har eller har haft styrelseuppdrag. Det har även framkommit att A-son varit vald revisor i ett aktiebolag vars styrelseledamot varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå. A-son har uppgivit att han numera har avgått som revisor i redovisningsbyrån och att hans revisionsbyrå har bytt revisor.

RN gör följande bedömning.

I ärendet är utrett att A-son anlitat personal från den redovisningsbyrå, som utför revisionsklienternas bokföring, som assistenter i revisionsarbetet. Av 10 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen framgår att den kan inte vara revisor som själv biträder vid bolagets bokföring. Av andra stycket samma paragraf framgår att en revisor vid sin revision inte får anlita någon som inte är behörig att vara revisor. A-son har således på ett allvarligt sätt åsidosatt denna jävsregel.

Av 45 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:6), som gällde vid tidpunkten för RN:s besök hos A-son, följer att en revisor skall förvara sin dokumentation på sådant sätt att den inte blir tillgänglig för obehöriga. De nu gällande föreskrifterna, RNFS 1997:1 som trädde i kraft den 1 januari 1998, överensstämmer i detta avseende med den äldre bestämmelsen. A-son har i strid med den tidigare gällande bestämmelsen förvarat delar av sin dokumentation i ett arkivutrymme som även varit tillgängligt för ovan nämnda redovisningsbyrå.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. A-son har varit vald revisor i det fastighetsbolag som äger fastigheten i vilken han hyr sina kontorslokaler. Han har dessutom varit vald revisor i ett bolag vars företrädare varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Vidare har han varit vald revisor i en redovisningsbyrå med vilken han har haft ett mycket omfattande samarbete. Hans revisionsbyrå har även delat lokaler med denna redovisningsbyrå. Han har inte verkat för någon förändring i något av ovan angivna avseenden förrän efter det att RN öppnat ifrågasvarande disciplinärende. RN finner att A-son i flera avseenden har äventyrat sitt oberoende som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

RN har kunnat konstatera att A-son i vissa fall har underlåtit att utföra granskningsåtgärder vilka borde ha framstått som självklara för honom. I andra fall har han utfört granskningsåtgärder på ett sätt som inte överensstämmer med vad god revisionssed kräver. Vidare är hans dokumentation av revisionsarbetet ytterst bristfällig. Vad gäller hans revisionsberättelser har han i dessa underlåtit att anmärka på brister i klientbolagens årsredovisningar. A-son har dessutom på ett allvarligt sätt åsidosatt en viktig jävsbestämmelse i aktiebolagslagen och förvarat sin dokumentation i strid med gällande föreskrifter. Slutligen har han äventyrat sitt oberoende som revisor genom att ha en affärsrelation med en av sina revisionsklienter, genom att ha ett mycket omfattande samarbete med en redovisningsbyrå samtidigt som han varit redovisningsbyråns valde revisor samt genom att vara vald revisor i ett aktiebolag samtidigt som styrelseledamoten i detta bolag reviderat A-sons revisionsbyrå. Med hänsyn till vad som sålunda framkommit finns anledning att starkt ifrågasätta A-sons lämplighet som revisor.

Det bör tilläggas att den tidigare tillsynsmyndigheten Kommerskollegium i ett beslut den 24 maj 1993 har riktat kritik mot A-son för att han underlåtit att i sin revisionsberättelse upplysa om att klientbolaget var likvidationspliktigt och att klienten inte fullgjort sina åligganden i fråga om skatter och avgifter (dnr REV 903/91). Kommerskollegium har dessutom i ett beslut den 26 januari 1995 meddelat A-son varning på grund av att han i sin revisionsberättelse inte anmärkt på ett förbjudet lån (dnr REV 222/94). Även om Kommerskollegiums beslut inte hade meddelats vid tidpunkten för vissa av de händelser som nu är föremål för prövning måste det anses försvårande att A-son åter befunnits ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis visar RN:s utredning att A-son i hög grad och i flera grundläggande avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som framkommit måste sammantagna anses som synnerligen försvårande. Det finns därmed förutsättningar för att upphäva A-sons godkännande som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsjuristen Per Eskilsson och avdelningsdirektören Åsa Arffman, föredragande.