

## D 46/99

Dåvarande Skattemyndigheten i X län har inkommit med en underrättelse till Revisorsnämnden (RN) avseende auktoriserade revisorn A-son.

Av skattemyndighetens underrättelse framgår att A-son varit vald revisor i två aktiebolag, fastighetsbolaget och förvaltningsbolaget, vilka båda ägts av en person som fortsättningsvis kallas företagsledaren. A-son har även varit rådgivare åt företagsledaren beträffande den verksamhet som denne bedrivit under två enskilda firmor. Fastighetsbolaget, förvaltningsbolaget och företagsledaren personligen har försatts i konkurs under år 1995. Såväl de båda bolagen som företagsledaren har varit föremål för taxeringsrevision.

### Fastighetsbolaget

Såvitt avser fastighetsbolaget har skattemyndigheten bland annat anfört följande. A-son utsågs till revisor i fastighetsbolaget på ordinarie bolagsstämma i april 1994. Vid bolagsstämman framlades en årsredovisning samt en revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992 vilken avgivits av fastighetsbolagets avgående revisor. I den revisionsberättelsen avstyrktes fastställande av resultaträkningen och balansräkningen och anmärktes att årsredovisningen inte avgivits i rätt tid samt att bolagets egna kapital var förbrukat. Vidare innehöll revisionsberättelsen en anmärkning om att koncernredovisning inte hade upprättats, vilket skall ses mot bakgrund av att bolaget enligt årsredovisningen ägde 100 procent av aktierna i ett utländskt bolag (ett bolag i Nederländerna). Eftersom fastighetsbolaget således enligt denna årsredovisning utgjorde moderbolag i en koncern begärde Patent- och registreringsverket (PRV) att en koncernredovisning skulle insändas. Någon sådan upprättades dock inte. I stället insändes en ny årsredovisning för räkenskapsåret 1992 enligt vilken fastighetsbolaget endast ägde 40 procent av aktierna i det utländska bolaget. A-son upprättade i november 1994 en ny revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992. Denna innehåller inte någon anmärkning rörande avsaknad av koncernredovisning. Vidare saknar A-sons revisionsberättelse upplysning om att den ersätter en tidigare avgiven revisionsberättelse. (Däremot innehåller den, liksom den förra revisionsberättelsen för ifrågavarande räkenskapsår, anmärkningar om för sent avlämnad årsredovisning och förbrukat eget kapital samt avstyrkande i fråga om fastställande av resultaträkningen och balansräkningen.) – Enligt skattemyndigheten har någon försäljning av aktier i det utländska bolaget inte bokförts eller deklarerats av fastighetsbolaget såvitt avser räkenskapsåret 1992. Dessutom framgår det av fastighetsbolagets avtal med en bank i samband med ackord år 1993 att det utländska bolaget är ett helägt dotterbolag till fastighetsbolaget. Även om A-son inte deltog vid ackordsförhandlingen är det högst sannolikt att han tagit del av ifrågavarande avtal eftersom han redan innan revisionsuppdraget påbörjades hade varit rådgivare åt fastighetsbolaget. (För övrigt framgår av ett utkast till årsredovisning för det utländska bolaget räkenskapsåret 1993, att detta bolags aktiekapital uppgick till 40 000 NGL vilket motsvarar det värde som aktierna bokförts till i fastighetsbolaget. Det motsvarar också fastighetsbolagets inbetalning av aktiekapital då dotterbolaget bildades.) Skattemyndigheten finner det anmärkningsvärt att A-son grundat sitt ställningstagande, att fastighetsbolagets andel i det utländska bolaget begränsades till 40 procent, enbart på ett av honom åberopat intyg trots att han haft tillgång till årsredovisningen för det utländska bolaget samt bokföringen för fastighetsbolaget för tid sedan det utländska bolagets bildande. Det är vidare anmärkningsvärt att A-son inte har kunnat förete bevis för sin uppfattning att fastighetsbolaget endast ägde 40 procent av aktierna i det utländska bolaget.

A-son har yttrat sig till RN och bland annat anfört följande. Redan när han åtog sig uppdraget som revisor i fastighetsbolaget hade frågan om ägarförhållandena i det utländska bolaget diskuterats med företagsledaren. Denne hade påstått att fastighetsbolaget per den 31 december 1992 endast ägde 40 procent av aktierna i det utländska bolaget. Företagsledaren hade vidare uppgett att ett konsultföretag i Nederländerna fått i uppdrag att biträda med registreringen av ägarbytet men att den formella processen med ägarövergången ännu inte var genomförd. A-son krävde att företagsledaren skulle presentera ett skriftligt intyg från konsultfirman som bekräftade dessa uppgifter. Så skedde också men tyvärr tog A-son inte någon kopia av det lämnade intyget. Han godtog företagsledarens uppgift om att ägarbyte faktiskt hade skett men att den formella processen ännu inte var genomförd. Med beaktande av den information som lämnats upprättades en ny årsredovisning för räkenskapsåret 1992. Det har i efterhand framkommit att de påstådda ägarförändringarna inte blivit registrerade. Värdet av fastighetsbolagets aktieinnehav i det utländska bolaget utgör emellertid ett litet belopp jämfört med fastighetsbolagets övriga balansposter. Balansposten i fråga skulle vara oväsentlig även om den hade motsvarat 100 procent av aktierna i det utländska bolaget. En felaktig värdering av posten saknar därför egentlig betydelse, särskilt eftersom fastställande av resultaträkningen och balansräkningen avstyrktes i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Frågan om fastighetsbolaget utgjorde moderbolag i en koncern per den 31 december 1992 var av avgörande betydelse för skyldigheten att upprätta koncernredovisning och borde därför ha ägnats särskild uppmärksamhet av A-son. Han har dock enbart förlitat sig på uppgifter från företagsledaren och från en av företaget anlita konsult vilket inte varit tillräckligt. A-sons passivitet framstår som särskilt anmärkningsvärd när man beaktar att han godtagit uppgiften om att fastighetsbolagets ägarandel i det utländska bolaget skulle ha minskat till 40 procent trots att det utländska bolaget upptagits som ett helägt aktiebolag i den först upprättade årsredovisningen för räkenskapsåret 1992 och trots att den uppgivna aktieförsäljningen inte hade bokförts eller deklarerats. A-son har anfört att innehavet av aktier i det utländska bolaget utgjorde ett litet belopp i jämförelse med fastighetsbolagets övriga balansposter. Oavsett hur det förhållit sig med detta har A-son varit skyldig att undersöka om ägarandelen uppgick till 40 eller 100 procent eftersom den frågan var avgörande för om fastighetsbolaget utgjorde moderbolag. Vad A-son anfört om att innehavet av aktier i det utländska bolaget utgjorde en jämförelsevis liten balanspost kan därför lämnas utan avseende. RN finner att A-sons granskningsinsatser beträffande fastighetsbolagets innehav av aktier i det utländska bolaget har varit klart otillräckliga. Han har därmed på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsbedömning.

Av den av A-son avgivna revisionsberättelsen framgår inte att den ersätter en tidigare avgiven revisionsberättelse för samma räkenskapsår. Genom att inte lämna denna information i revisionsberättelsen har A-son även i detta avseende åsidosatt god revisionsbedömning.

Av de vid tidpunkten för den aktuella revisionen gällande Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) framgår i 44 § att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Skriftliga förklaringar och bekräftelser från tredje man skall enligt 47 § 3 samma föreskrifter ingå i dokumentationen. Med hänsyn härtill får det anses anmärkningsvärt att A-son varken kunnat förete det återopade dokumentet från konsultföretaget i Nederländerna eller på annat sätt bevisa hur han kommit till uppfattningen att fastighetsbolagets ägarandel var begränsad till 40 procent. Det återopade dokumentet har – enligt A-sons egna uppgifter – varit det enda stödet för hans uppfattning, fränsett de muntliga uppgifterna från företagsledaren. Det måste därför ha stått klart för A-son att dokumentet hade central betydelse. Genom att trots detta inte försäkra sig om att bevara en kopia av detsamma har A-son underlåtit att dokumentera sitt revisionsuppdrag på föreskrivet sätt.

## Förvaltningsbolaget

Vad gäller förvaltningsbolaget valdes A-son till revisor i detta bolag i september 1993. I september 1994 avgav han revisionsberättelse för förvaltningsbolaget avseende räkenskapsåret 1992/93. Frånsett en anmärkning om att bolagets årsredovisning hade avgivits för sent är A-sons revisionsberättelse ren.

### *Kapitalbrist*

Skattemyndigheten har bland annat anfört följande. Förvaltningsbolagets balansräkning för ifrågavarande räkenskapsår utvisade att eget kapital i bolaget var förbrukat. Tillgångarna uppgick till mindre än 36 mkr medan skulderna uppgick till drygt 60 mkr. Enligt förvaltningsberättelsen hade ett omfattande rekonstruktionsarbete påbörjats till följd av bland annat företagens ekonomiska ställning men förvaltningsberättelsen innehåller ingen information om huruvida andra åtgärder vidtagits med anledning av kapitalbristen. Det har inte återfunnits någon kontrollbalansräkning vare sig vid taxeringsrevisionen eller vid företagen husrannsakan hos bolaget. Förekommande övervärden i förvaltningsbolagets båda fastigheter torde enligt skattemyndighetens uppfattning inte ha varit tillräckliga för att täcka underskottet.

A-son har anfört följande. Förvaltningsbolagets kapitalbrist per bokslutsdagen den 30 april 1993 har kommenterats i förvaltningsberättelsen. Vidare hade bolagets två fastigheter ett övervärde om 29 mkr. I samband med revisionen bedömde han att detta övervärde skulle täcka bristen i redovisat eget kapital. Han medger att upplysning om övervärdet borde ha lämnats i förvaltningsberättelsen för att ge en mer rättvisande bild av bolagets ställning. Han ansåg det dock som mindre lämpligt att i revisionsberättelsen lämna en mer positiv information om bolagets ställning än vad som framgick av årsredovisningen. Någon upplysning lämnades därför inte i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Förvaltningsberättelsens uppgift om påbörjat rekonstruktionsarbete med hänvisning till företagens ekonomiska ställning innebär inte – vilket A-son gjort gällande – att bristen i eget kapital har kommenterats och än mindre innebär den någon upplysning om vilka eventuella åtgärder som vidtagits med anledning av denna brist. Såvitt framkommit i ärendet har A-son inte vidtagit några åtgärder med anledning av att förvaltningsbolagets kapital var förbrukat. Han har varken gjort anmärkning i revisionsberättelsen eller angett huruvida han gjort styrelsen uppmärksam på dess ansvar med anledning av att bolagets kapital var förbrukat. Genom att underlåta att lämna denna information i revisionsberättelsen samt genom att inte göra styrelsen uppmärksam på dess ansvar har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hans uppfattning att det förelåg ett övervärde i bolagets fastigheter har inte fritagit honom från ifrågavarande skyldigheter och saknar därför betydelse i det här sammanhanget.

### *Fordringar på utländska gäldenärer*

Skattemyndigheten har anfört följande. Förvaltningsbolagets årsredovisning för det aktuella räkenskapsåret upptog kortfristiga fordringar med 17,7 mkr. Vid taxeringsrevisionen framkom att en del härav, 7 mkr, avsåg fordringar på gäldenärer i utlandet. Det saknas närmare uppgifter om vem eller vilka som var gäldenärer, belopp för respektive fordran, betalningsvillkor m.m. Varken företagsledaren eller A-son har kunnat presentera något underlag för fordringarna. Fordringsbeloppet 7 mkr kan inte anses vara av obetydlig storlek, särskilt inte med hänsyn till att bolagets egna kapital var förbrukat. Vidare är beloppet väsentligt i förhållande till bolagets omsättning som var 4,5 mkr. A-son har inte gjort någon anmärkning i revisionsberättelsen om oklarheten beträffande fordringarna på utländska

gäldenärer. Vad A-son invänt om att en utländsk gäldenär redovisat en betydligt större skuld till förvaltningsbolaget visar enligt skattemyndighetens uppfattning inget annat än att bokföringen varit otillfredsställande i ettdera eller båda bolagen.

A-son har anfört följande. Merparten av ifrågavarande fordringar hade uppstått före den 30 april 1990, dvs. långt innan han tillträdde som revisor. Av den tidigare revisorn fick han veta att fordringarna aldrig hade blivit tillfredsställande avstämda eller specificerade till sin karaktär och innehåll. En utredning av de faktiska förhållandena skulle inte ha kunnat göras utan en orimlig arbetsinsats vilken skulle ha krävt stora resurser i form av både tid och pengar. Han nöjde sig därför med att konstatera att motsvarande skuld hade redovisats av gäldenären till ett betydligt högre belopp och ansåg därmed att han kunde godta det redovisade fordringsbeloppet.

RN gör följande bedömning.

Förvaltningsbolagets fordringar på utländska gäldenärer måste med hänsyn till beloppens storlek och omständigheterna i övrigt anses ha utgjort en väsentlig post i bolagets balansräkning. A-son borde därför ha ägnat posten särskild uppmärksamhet. Till yttermera visso hade den tidigare revisorn uppgett att fordringarna aldrig blivit tillfredsställande avstämda eller specificerade. A-son har ändå – enligt sina egna uppgifter – inte utfört någon egen granskning beträffande ifrågavarande fordringar. Han har därmed på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed. Vad A-son anfört om att gäldenären hade redovisat motsvarande skulder med betydligt högre belopp har naturligtvis inte fritagit honom från skyldigheten att i sitt revisionsuppdrag avseende förvaltningsbolaget granska värderingen av ifrågavarande fordringar.

#### *Konstverk*

Skattemyndigheten har anfört följande. Konstverk till ett värde av 971 000 kr bokades bort i förvaltningsbolagets bokslut per den 30 april 1993. Konstverken ifråga utgjordes av tavlor av erkända konstnärer. A-son hade tagit initiativ till bortbokningen med den motiveringen att han ansåg konsten vara en rörelsefrämmande tillgång, som dessutom var svårvärderad. Enligt skattemyndighetens uppfattning är det dock, även om konstverkens värde kan diskuteras, uppenbart att detta värde överstigit 0 kr. Sedan konsten bokats bort fanns inte något konto i bokföringen som upptog dessa tillgångar. Det beskrivna bokföringsförfarandet har därför inte enbart varit i strid med god redovisningssed utan har dessutom omöjliggjort en fortsatt kontroll över tillgångarna.

A-son har anfört följande. Eftersom han tillträdde revisionsuppdraget i september 1993 hade han inte möjlighet att personligen inventera konstverken i bolaget per balansdagen den 30 april 1993. I samband med revisionen kunde han ändå lokalisera samtliga konstverk. Han accepterar som regel inte att konstverk redovisas som en tillgång i ett aktiebolags balansräkning eftersom de måste betraktas som rörelsefrämmande. Med hänsyn härtill och då konstverkens marknadsvärde vid den aktuella tidpunkten var synnerligen osäkert ansåg han att desamma ”inte hörde hemma i bolagets balansräkning”. Han förordade därför en nedskrivning av konstverkens värde till 0 kr.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller förvaltningsbolagets innehav av konst framstår det som uppenbart osannolikt att konstverken skulle ha varit värdelösa och att en nedskrivning till 0 kr därför skulle ha varit riktig. Härvid bör framhållas att ett bolags samtliga tillgångar skall vara korrekt värderade även om de bedöms vara rörelsefrämmande. Av A-sons egna uppgifter framgår att han tagit initiativ till nedskrivningen av konstverken till 0 kr. Han har därmed på ett anmärkningsvärt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **RN:s sammanfattande bedömning**

Såvitt avser fastighetsbolaget har A-son på ett allvarligt sätt avvikit från god revisionsbedömning genom att okritiskt godta uppgiften om ägarförhållandena i det nederländska bolaget trots att dessa förhållanden var avgörande för om fastighetsbolaget skulle avge koncernredovisning. Vidare är hans revisionsberättelse avseende fastighetsbolaget bristfällig genom att den saknar uppgift om att den ersätter en tidigare avgiven revisionsberättelse. Dessutom har A-son brutit i sin dokumentationsskyldighet beträffande revisionen i fastighetsbolaget genom att han inte bevarat en kopia av det återopade intyget trots att dess centrala betydelse bör ha varit uppenbar för honom.

Vad gäller förvaltningsbolaget har A-son underlåtit att erinra styrelsen om dess ansvar med anledning av att bolagets egna kapital var förbrukat. Han har inte heller anmärkt på detta förhållande i revisionsberättelsen. Vidare har A-son visat anmärkningsvärd passivitet genom att inte undersöka existens och värde av fordringarna på utländska gäldenärer trots att dessa fordringar utgjorde en väsentlig post i förvaltningsbolagets balansräkning. Slutligen har han initierat en felaktig nedskrivning beträffande förvaltningsbolagets konstverk.

Sammantaget har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han bör därför meddelas varning.

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 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 och chefsjuristen Per Eskilsson, föredragande.