

D 24/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län angående auktoriserade revisorn A-son. Skattemyndigheten har företagit revision i ett fåmansägt aktiebolag i vilket A-son varit vald revisor. Underrättelsen rör A-sons revisionsinsatser i bolaget under räkenskapsåren 1993/94 och 1994/95. Bolagets verksamhet har varit inriktad på utbildning av restaurangpersonal samt marknadsundersökningar. Bolaget försattes i konkurs den 12 november 1996.

Skattemyndigheten har anfört bl.a. följande. I sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1993-05-01–1994-04-30, daterad den 22 augusti 1994, har A-son upplyst om förekomsten av ett förbjudet lån till företagsledaren om 71 391 kr och uttalat ”Lånet är återbetalt efter bokslutsdagen, varför ingen anmärkning föreligger”. Företagsledarens skuld till bolaget reglerades tillfälligt i maj 1994 genom att denne överlät en honom tillhörig personbil värderad till 129 000 kr på bolaget. Kort därefter, i juni 1994, har emellertid bolaget upptagit ett banklån om 82 214 kr för att med dessa medel betala företagsledarens privata skulder. Bolaget hade vid det aktuella räkenskapsårets utgång dessutom en fordran på företagsledaren i dennes egenskap av enskild näringsidkare om sammanlagt 37 046 kr.

Skattemyndigheten har vidare anfört följande. Enligt den löpande bokföringen uppgick företagsledarens skuld till bolaget per den 30 april 1995 till 273 777 kr. Detta framgår också av en skrift från A-son till företagsledaren den 16 oktober 1995. A-son påpekar i nämnda skrift bl.a. att företagsledarens skuld till bolaget har ökat ytterligare under sommaren 1995 och att den per den 31 augusti 1995 uppgick till 406 535 kr. I bolagets bokslut för räkenskapsåret 1994/95 har företagsledarens skuld till bolaget reglerats och i stället har bolaget en skuld till företagsledaren. Ändringen har gjorts med en bokföringsorder som underlag. Enligt denna verifikation har företagsledaren sålt inventarier, konst, böcker m.m. till bolaget för totalt ca 212 000 kr. Någon värdering av inventarierna har inte skett. Innebörden av bokslutstransaktionen var att bolagets resultat minskade, att värdet av bolagets inventarier ökade, att bolagets fordran på företagsledaren försvann och att bolagets höga kassabehållning reducerades. Vidare har ersättning till företagsledaren för konsulttjänster som denne utfört som enskild näringsidkare kostnadsförts i bolaget med 100 000 kr, enligt en odaterad faktura. Transaktionerna har medfört att bolaget visar ett negativt resultat om ca 11 000 kr i stället för en vinst om ca 155 000 kr.

Skattemyndigheten ifrågasätter om ovan nämnda transaktioner verkligen ägt rum. Den aktuella bokföringsordern har framställts långt efter bokslutsdatum, men den gör gällande att de påstådda transaktionerna skulle ha ägt rum i februari respektive april 1995, dvs. under det aktuella räkenskapsåret. Inventariernas bokförda värde uppgick efter dessa transaktioner till totalt 287 400 kr. Vid konkursbouppteckningen värderades inventarierna till 15 000 kr. Enligt skattemyndighetens mening har ifrågavarande transaktioner kommit till i avsikt att dölja ägarens skuld till bolaget. Bolaget har dessutom underlåtit att redovisa bilförmån för företagsledaren.

A-son har i yttrande till RN anfört bl.a. följande.

Hon har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1993/94 upplyst om att företagsledaren under året upptagit ett s.k. förbjudet lån och att detta återbetalats efter bokslutsdagen. Återbetalningen har skett genom att företagsledaren, efter utförd värdering, sålt en personbil till bolaget för 129 000 kr. Därvid uppkom en fordran mot bolaget och denna avräknades mot den aktuella skulden. Hon har därför bedömt det förbjudna lånet som reglerat. Att bolaget några månader senare upptagit ett banklån för företagsledarens räkning saknade hon vetskap

om när hon avgav sin revisionsberättelse. Hon har emellertid uppmärksammat detta vid kommande års revision.

Hon har i sin ovannämnda skrift den 16 oktober 1995 till företagsledaren påtalat att denne gjort olika uttag från bolaget och att dessa kunde komma att betraktas som förbjudna lån. Företagsledaren återkom emellertid senare med handlingar som utvisade att en del av uttagen avsåg betalning till honom som enskild näringsidkare för utförda konsulttjänster. Det resterande beloppet var reglerat genom att företagsledaren sålt inventarier till bolaget. Konsulttjänsterna hade enligt faktura lämnats under januari–april 1995. Eftersom det fram till och med december 1994 funnits ett skriftligt avtal mellan bolaget och företagsledaren om leverans av konsulttjänster har hon inte haft anledning att ifrågasätta att denne som enskild näringsidkare fortsatt att leverera sådana tjänster. Det förhållandet att företagsledaren valt att fakturera beloppet i samband med bokslutsupprättandet har hon inte heller ansett utgöra grund för att inte godta transaktionen. Genom ovannämnda transaktioner har företagsledarens uttag ur bolaget reglerats och hon har kunnat konstatera att bolaget inte längre haft några utestående fordringar mot företagsledaren.

Beträffande värderingen av de inventarier som tillförts bolaget har hon uttalat ”Vid min bedömning av denna transaktion har jag efter moget övervägande valt att utifrån min egen erfarenhet acceptera värdet på inventarierna efter genomgång av de olika tillgångar som ingick i överlåtelsen.”

Vad gäller frågan om bilförmån har hon även tagit upp detta med bolaget. Den bil som avses är den personbil som bolaget har köpt av företagsledaren i maj 1994. Företagsledaren har uppgett att denna bil enbart använts i tjänsten och att han själv ägde en annan bil som han nyttjade för privat bruk. Med hänsyn härtill har hon som revisor i bolaget inte sett anledning att gå vidare i denna fråga. A-son framhåller att hon vid sin granskning uppmärksammat och för företagsledaren påtalat oredovisade uttag samt den stora kassabehållningen i bolaget.

RN, som har haft tillgång till A-sons dokumentation avseende de aktuella räkenskapsåren, gör följande bedömning.

Förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL (räkenskapsår 1993/94)

Av 10 kap. 10 § sjätte stycket aktiebolagslagen (1975:1385) – ABL – i dess dåvarande lydelse framgår att en revisionsberättelse skall innehålla yttrande huruvida förteckning enligt 12 kap. 9 § ABL har upprättats. Av sistnämnda lagrum framgår att sådan förteckning bl.a. skall innehålla uppgift om sådana penninglån som lämnats i fall som avses i 12 kap. 7 § andra stycket 3, dvs. lån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i fall då gäldenären driver rörelse och lånet betingas av affärsmässiga skäl samt är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse.

I förevarande fall hade bolaget vid räkenskapsårets utgång, förutom det lån till företagsledaren som A-son anmärkt på i sin revisionsberättelse, även en fordran på företagsledaren som enskild näringsidkare om 37 046 kr. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att bolaget har upprättat en särskild förteckning över lånen och att sistnämnda lån däri betecknats som ett kommersiellt lån. I sin revisionsberättelse har A-son emellertid inte upplyst om att en sådan särskild förteckning över lånen upprättats. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Granskning av tillskjuten egendom (räkenskapsår 1993/94)

A-son har i samband med sin revision av bolaget avseende räkenskapsåret 1993/94 godtagit att företagsledarens skuld till bolaget reglerats genom att denne tillfört bolaget egendom i form av en bil värderad till 129 000 kr. Av revisionsdokumentationen framgår att företagsledaren har upprättat och undertecknat en kvittens på bilen samt bifogat ett odaterat värderingsintyg från en bilhandlare. A-son har – såvitt framgår av hennes egna uppgifter – godtagit företagsledarens uppgifter om överlåtelsen och en värdering baserad på ett odaterat

intyg från en bilhandlare som företagsledaren själv utsett. Av dokumentationen framgår inte att hon skulle ha gjort något för att försäkra sig om att bilen tillförts bolaget eller för att kontrollera dess värde. A-son kan därmed inte anses ha utfört en granskning i enlighet med god revisions sed.

Förbjudna lån (räkenskapsår 1994/95)

Av 12 kap. 7 § första stycket ABL framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Av 10 kap. 10 § tredje stycket samma lag framgår vidare att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag.

RN har i tidigare avgöranden uttalat att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen på över- trädelse av låneförbudsbestämmelserna i ABL även om lånet återbetalats före räkenskapsårets utgång.

I ärendet är utrett att det förekom förbjudna lån till företagsledaren – i form av de oredovisade uttag som A-son påtalat i sin skrift till företagsledaren den 16 oktober 1995 och det banklån som bolaget upptagit i juni 1994 för att betala företagsledarens privata skulder – även under räkenskapsåret 1994/95. För detta räkenskapsår har A-son lämnat en ren revisionsberättelse trots att hon – enligt vad hon uppgett i sitt yttrande till RN – varit medveten om ifrågavarande lån. Genom att inte anmärka på de förbjudna lånen i revisionsberättelsen har A-son även i detta avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Värdering av inventarier tillförda bolaget (räkenskapsår 1994/95)

Vad sedan gäller värderingen av de till bolaget försålda inventarierna under räkenskapsåret 1994/95 har A-son, enligt egen utsago, grundat sin bedömning av inventariernas värde utifrån sin egen erfarenhet efter genomgång av de olika tillgångarna som ingick i överlåtelsen. Det kan noteras att enligt A-sons dokumentation har hon i november 1995 diskuterat värderingen av inventarierna med företagsledaren. Hon har därvid påpekat för företagsledaren att denne måste låta göra en utomstående värdering av inventarierna. Någon sådan värdering har, såvitt framkommit, inte utförts. Trots detta har A-son godtagit företagsledarens uppgifter om inventariernas värde enligt två av denne upprättade kvittenser, vilka dessutom var bristfälligt specificerade. A-son har därmed inte haft tillräcklig grund för sitt tillstyrkande av att balans- och resultaträkningarna fastställs. Som revisor har A-son haft en skyldighet att självständigt förvissa sig om att bolagets tillgångar tagits upp till ett korrekt värde i balansräkningen. Genom sin underlåtenhet härvidlag har A-son åsidosatt god revisions sed.

Arvode för konsulttjänster (räkenskapsår 1994/95)

Vad avser det arvode om 100 000 kr för konsulttjänster som företagsledaren i egenskap av enskild näringsidkare debiterat bolaget så har det enligt RN:s mening ålegat A-son att kontrollera om det fakturerade arvodet verkligen motsvarades av en arbetsinsats från företagsledarens sida samt om det utförda arbetet i så fall varit av värde för bolaget. A-son har, såvitt framkommit, inte gjort någon sådan kontroll. Därmed har hennes granskningsåtgärder även i detta avseende varit otillräckliga.

Bilförmån (räkenskapsår 1994/95)

Av revisionsdokumentationen framgår vidare att A-son påtalat att bolaget inte redovisat någon bilförmån för företagsledaren under räkenskapsåret 1994/95. Hon har emellertid inte vidtagit några åtgärder för att närmare utreda huruvida bilförmån borde ha redovisats för företagsledaren utan godtagit dennes förklaring att bilen enbart användes i tjänsten. RN anser att hon borde ha försökt förvissa sig om att lämnade uppgifter om bilens användning var riktiga genom att exempelvis begära att få tal del av körjournal eller annan dokumentation som styrker att bilen enbart använts i tjänsten. Genom sin underlåtenhet i detta avseende kan A-son inte anses ha utfört sin granskning i enlighet med god revisions sed.

Brister i redovisningen (räkenskapsår 1994/95)

När det gäller A-sons revisionsinsats i övrigt konstaterar RN att det av hennes dokumentation framgår att hon varit medveten om att det förelegat betydande brister i bolagets redovisning. Hon har med anledning därav tillskrivit företagsledaren och påtalat bl.a. oredovisade privata uttag och den onormalt stora kassabehållningen i bolaget. Trots att A-son således pekat på en rad allvarliga brister vid sin granskning av bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 1994/95 har hon lämnat en ren revisionsberättelse. RN är av den uppfattningen att A-son i denna revisionsberättelse borde ha anmärkt på bristerna i redovisningen. Detta gäller i synnerhet som vissa av felen, exempelvis oredovisade privata uttag av företagsledaren, förekommit även tidigare år och inte rättats trots A-sons påpekanden därom.

RN:s sammanfattande bedömning

Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden har åsidosatt såväl aktiebolagslagens bestämmelser som god revisionsred. Särskilt allvarligt är att hon vid upprepade tillfällen låtit nöja sig med uppgifter från företagsledaren eller uppgifter hon erhållit genom dennes försorg i stället för att företa en självständig granskning. Hon har därigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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 Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsrevisorn Inger Blomberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Christer Gripert, föredragande.