

## D 34/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende godkände revisorn A-son. Underrättelsen gäller A-sons uppdrag som vald revisor i två aktiebolag: tjänstebolaget och svetsbolaget.

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande.

I samband med revision av tjänstebolaget har skattemyndigheten ifrågasatt vissa omständigheter kring ett av bolaget redovisat villkorat aktieägartillskott. Tjänstebolaget var ett ägarlett bolag som tillhandahöll administrativa tjänster. Dess ägare och ende styrelseledamot har under räkenskapsåren 1998 och 1999 löpande uttagit medel från bolaget vilka vid respektive årsbokslut har avräknats från ett villkorat aktieägartillskott utan att beslut om utdelning hade fattats av ordinarie bolagsstämma. Uttagen har redovisats som en kostnad i resultaträkningen och således belastat respektive räkenskapsårs resultat. Bolaget har under de aktuella räkenskapsåren redovisat en omsättning om drygt 200 000 kr och dess registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr. Bolaget har för båda räkenskapsåren redovisat en ansamlad förlust. A-son har avgivit rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

Vid revision av svetsbolaget har skattemyndigheten uppmärksammat att bolagets bokföring för räkenskapsåren 1997 och 1998 har skett enligt kontantmetoden trots att omsättningen för respektive räkenskapsår uppgick till 1 066 782 kr och 1 159 297 kr. Bolaget var enligt skattemyndigheten registrerat till mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden. RN har tagit del av årsredovisningen för 1998, varav framgår att svetsbolagets kundfordringar vid årsbokslutet uppgick till 110 600 kr. A-son har avgivit rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren.

A-son har yttrat sig över underrättelsen och anfört bl.a. följande. Avseende återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet i tjänstebolaget framgår bolagets förfarande härvidlag klart av årsredovisningen. Vidare har A-son hänvisat till en promemoria som han tillställde bolagets styrelse efter revisionen av räkenskapsåret 1998. Promemorian ingår i A-sons revisionsdokumentation, se därom nedan. Angående redovisningen i svetsbolaget har A-son uppgivit följande. Bolaget var mervärdesskatteregistrerat för bokslutsmetoden och fick därför tillämpa kontantmetoden för bokföringen. Mervärdesskattedeklaration har dock lämnats löpande under året, men med en månads förskjutning. Han uppger att han har påpekat felet i samband med sin revision. Eftersom rätt mervärdesskatt har betalats in över tiden har han bedömt att rättelse skett, varför ingen anmärkning gjorts i revisionsberättelsen avseende mervärdesskatten.

RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för tjänstebolaget avseende räkenskapsåren 1998 och 1999. I den promemoria vartill han har hänvisat i sitt yttrande har han förklarat att återbetalning av aktieägartillskott endast får ske genom bolagsstämmobeslut om utdelning samt att utdelning endast kan ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning. Han har i promemorian även konstaterat att beslut om den utdelning som skedde löpande under räkenskapsåret 1998 borde ha fattats på den ordinarie bolagsstämma som fastställde årsredovisningen för 1997 men att det i stället har fattats i efterhand av den ordinarie bolagsstämma som fastställde årsredovisningen för 1998. Avslutningsvis står det i promemorian att "[s]om det nu har gjorts utvisar eget kapital att det ej är förbrukat till mer än hälften men förfarandet är inte att rekonstruera, det kan ur skattesynpunkt tolkas annorlunda. Vid framtida återbetalningar bör ovanstående redogörelse efterföljas.". Av dokumentationen avseende revisionen av räkenskapsåret 1999 framgår att A-son i samtal med företagsledaren tagit upp frågan om återbetalningarna och därvid hänvisat till promemorian från 1998. A-son har

antecknat att ”visserligen vet styrelsen att vinster kommer att genereras, dock återbetalas tillskotten utan att boksluten är klara” samt att förfarandet vid tidpunkten för revisionen var föremål för skattemyndighetens utredning.

RN har även tagit del av A-sons granskningsdokumentation för svetsbolaget avseende räkenskapsåret 1998. Av dokumentationen framgår att han angående bolagets ”användning av kontantprincipen för moms”, har noterat att han ”tidigare redogjort för de regler som gäller, dock blir rätt belopp inbet[alt] över tiden sett. Viss skattecredit erhålls dock, bolagsledningen är dock medveten om felaktigheten. Vid revisionstillfället bedömer jag dock att allt är tillrättalagt.”

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Av 10 kap. 10 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1999, framgår att om revisorn vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör på annat sätt har handlat i strid mot aktiebolagslagen skall det anmärkas i revisionsberättelsen. Vidare framgår av andra stycket i ovan nämnda lagrum att revisionsberättelsen skall innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör. Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 10 kap. 30 § aktiebolagslagen.

Återbetalning av villkorat aktieägartillskott skall ske enligt reglerna om vinstutdelning i 12 kap. aktiebolagslagen. Enligt 2 § nämnda kapitel får vinstutdelning till aktieägare inte överstiga vad som i fastställd balansräkning redovisas som bolagets nettovinst för året, balanserad vinst och fria fonder med avdrag för redovisad förlust, belopp som enligt lag eller bolagsordning skall avsättas till bundet eget kapital samt belopp som enligt bolagsordning skall användas för annat ändamål än utdelning.

Vid utgången av räkenskapsåret 1997 saknades i tjänstebolaget vinstmedel för utdelning och något beslut om utdelning fattades inte heller på den ordinarie bolagsstämman. Under räkenskapsåret 1998 uttog ändå tjänstebolagets ägare (och ende styrelseledamot) sammanlagt 69 438 kr av bolagets medel. Uttagen redovisades i årsbokslutet för räkenskapsåret 1998 som återbetalning av aktieägartillskott. Bolaget redovisade därefter en ansamlad förlust om 49 507 kr. Under räkenskapsåret 1999 återbetalades aktieägartillskott med 142 000 kr och bolaget redovisade vid årsbokslutet 1999, efter avdrag för uttagen, en ansamlad förlust om 49 643 kr. Såväl vid in- som vid utgången av räkenskapsåren 1998 och 1999 saknades tillräckliga medel för den vinstutdelning som utan formenligt beslut därom verkställdes genom återbetalning av aktieägartillskott. Det står således klart att en betydande del av ifrågavarande återbetalningar har utgjort olovliga utdelningar.

Återbetalningen av aktieägartillskottet har stått i strid mot grundläggande regler i aktiebolagslagen. Härtill kommer att återbetalningen felaktigt redovisats som en kostnad, varigenom bolagets resultat i årsredovisningen uppgivits till ett för lågt belopp. Att avge en promemoria till styrelsen var en otillräcklig åtgärd från A-sons sida. Det borde ha framgått av hans revisionsberättelser att bolaget under räkenskapsåren 1998 och 1999 hade verkställt utdelning i strid med aktiebolagslagens regler. På grund av den felaktiga resultatredovisningen

borde A-son dessutom ha avstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningarna samt behandlingen av förlusten.

Angående svetsbolagets användande av kontantmetoden i sin redovisning kan konstateras att 8 § bokföringslagen (1976:125), som gällde före den 1 januari 2000,<sup>1</sup> föreskrev att om endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar, som tillkännager anspråk på vederlag, förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämndens rekommendation (BFN R 6) som gällde fram till den 1 januari 2001 fick kontantmetoden tillämpas i redovisningen om bolagets bruttoomsättningssumma exklusive mervärdesskatt normalt understeg ett gränobelopp som motsvarade 20 gånger det av lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Kontantmetoden fick enligt rekommendationen användas även om omsättningssumman översteg gränobeloppet om det i rörelsen endast förekom ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgick till större belopp.

Det står klart att svetsbolaget i sin bokföring har tillämpat kontantmetoden. Med hänsyn till att omsättningen översteg den av Bokföringsnämnden rekommenderade gränsen och att bokförda kundfordringar i årsbokslutet 1998 uppgick till drygt 110 000 kr – vilket måste anses vara ett större belopp (jfr. BFN R 6 ovan) – var användningen av kontantmetoden i svetsbolagets bokföring inte förenlig med god redovisningssed. Huruvida svetsbolaget var registrerat för redovisning av mervärdesskatt enligt boksluts- eller faktureringsmetoden saknar vid denna bedömning betydelse. Det åligger en revisor att känna till och, på förekommen anledning, för revisionsklienten klargöra de krav som ställs på bokföring enligt god redovisningssed. Allvarigare brister skall påtalas skriftligen och ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. Det finns ingenting som tyder på att A-son skulle ha påtalat att bolaget felaktigt använt kontantmetoden i sin bokföring. Det har visserligen framgått att han uppmärksammat och för bolagets styrelse påtalat att bolagets tillämpning av kontantmetoden lett till felaktigheter angående betalningen av mervärdesskatt.<sup>2</sup> Därmed har han dock inte fullgjort sina skyldigheter enligt det ovan anförda.

RN finner sammanfattningsvis att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att i sina revisionsberättelser avseende tjänstebolaget underlåta att anmärka på att styrelsen handlat i strid mot aktiebolagslagens regler och genom att, trots kännedom om felaktig vinstutdelning och felaktig redovisning, tillstyrka fastställande av balans- och resultaträkningarna samt tillstyrka resultatdispositionen. Han har även brustit i sina skyldigheter som revisor genom att inte verka för ändring av den felaktiga bokföringsmetoden i svetsbolaget.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen om revisorer (1995:528) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöo. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 5 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078).

<sup>2</sup> Avseende de sålunda påtalade felaktigheterna rörande betalningen av mervärdesskatt skulle det kunna ifrågasättas om A-son inte borde ha anmärkt på dessa i sin revisionsberättelse. Av handlingarna i ärendet framgår dock inte närmare vilka felaktigheter det skulle ha varit fråga om. Det kan i sammanhanget noteras att den utförda skatterevisionen inte lett till att bolaget påförts någon skatt eller avgift. Mot denna bakgrund finner RN inte skäl att utreda huruvida A-son borde ha gjort en anmärkning avseende nämnda felaktigheter i revisionsberättelsen.

närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Sara Elmér som föredragit ärendet.