

LR: dom 2002-07-03, mål nr 3998-02

D 5/02

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av bolagen, metallbolaget och zoobolaget. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkten 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN vid bedömningarna nedan de äldre bestämmelserna.

A-sons oberoende som revisor

A-son har 55 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrå) som han ensam äger. Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrå. Av A-sons dokumentation avseende de fyra av RN granskade revisionsuppdragen framgår att revisionsmedarbetare och bokslutsupprättare varit en och samma person. Såvitt framgår av dokumentationen har A-sons eget revisionsarbete i här aktuella bolag i allt väsentligt begränsats till riskanalyser.

Enligt A-son gäller normalt att en av medarbetarna upprättar klienternas bokslut och årsredovisning medan den andre biträder honom vid revisionen. Denna arbetsfördelning har inte kunnat tillämpas renodlat från början av april år 2001 på grund av en medarbetares ledighet. A-son har uppgett att han, under ledigheten, tagit över medarbetarens del av revisionsarbetet.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar inledningsvis att samtliga granskningsåtgärder i här aktuella revisioner utförts före april månad 2001. Dokumentationsgenomgången visar att A-son i revisionsarbetet anlitat medarbetare som samtidigt ansvarat för att upprätta bokslut och årsredovisningar i klientbolagen.

Det framgår vidare att A-son i hög grad förlitat sig på det arbete som medarbetaren utfört. A-sons kortfattade noteringar verifierar inte att han skulle ha gjort några egna självständiga granskningsinsatser. Enligt 10 kap. 16 och 17 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor och en revisor får inte som biträde vid revisionen anlita en sådan person. RN finner att A-son i samtliga granskade revisionsuppdrag har organiserat sitt arbete så att han kommit att bryta mot dessa grundläggande bestämmelser i aktiebolagslagen.

A-sons revisionsarbete

Metallbolaget (räkenskapsåret 1999-05-01–2000-04-30)

Bolaget bedriver bearbetning av samt handel med metaller. Det aktuella räkenskapsåret uppgick bolagets omsättning till 45 mkr och balansomslutning till 14,1 mkr. A-son avgav ren revisionsberättelse i september 2000. Av dokumentationen framgår att metallbolaget löpande bokfört såväl inkommande som utgående fakturor enligt den s.k. kontantmetoden, dvs. fakturorna bokfördes först vid betalning. I dokumentationen har antecknats att den tillämpade metoden medför risk för skattetillägg då den bl.a. innebär kredit vad avser betalning av utgående mervärdesskatt.

A-son har till RN anfört att han haft muntliga genomgångar med företagsledaren angående tillämpningen av kontantmetoden. Han uppfattade att företagsledaren tog till sig kritiken och beslöt därför att avstå från att anmärka i revisionsberättelsen. A-son har tillagt att, om han efterföljande år skulle finna att rutinerna inte ändrats, då sannolikt skulle ha anmärkt i sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Enligt bokföringslagen (BFL) i dess lydelse före den 1 januari 2000 (1976:125) skall affärshändelser bokföras löpande, kronologiskt och systematiskt. Av 8 § tredje stycket BFL framgår dock att bokföring av fakturor hos näringsidkare med mindre omfattande verksamhet kan få uppskjutas till dess att fakturan betalats (kontantmetoden). I förarbetena till BFL har det uppdragits åt Bokföringsnämnden (BFN) att precisera de krav som praktiskt måste ställas vid tillämpningen av denna undantagsregel. BFN har därvid uttalat att kontantmetoden får tillämpas av näringsidkare, vars årliga bruttoomsättningssumma exklusive mervärdesskatt normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Av metallbolagets årsredovisning för år 1999/2000 framgår att bolagets omsättning detta räkenskapsår uppgick till 45 mkr varför RN finner det uteslutet att den ovan nämnda undantagsregeln varit tillämplig. A-son borde i sin revisionsberättelse ha anmärkt på detta avsteg från god redovisningssed. Tillämpningen av denna metod medförde även att bolagets redovisning av mervärdesskatt blev felaktig. Enligt 10 kap. 31 § aktiebolagslagen skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte på rätt sätt fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter.

Zoobolaget (räkenskapsåret 2000)

Bolaget bedriver försäljning av zoologiska artiklar. Det aktuella räkenskapsåret uppgick bolagets omsättning till 5,8 mkr och balansomslutning till 2,2 mkr. Bolagets fria egna kapital var enligt årsredovisningen negativt per balansdagen den 31 december 2000 (–164 tkr). A-son avgav i april

2001 ren revisionsberättelse för år 2000. I sina revisionsberättelser för åren 1997-08-12–1998-12-31 och 1999 har A-son anmärkt på att zoobolaget hade en fordran på ägarna utan att någon dispens från aktiebolagslagens låneförbud förelåg. Fordran, som under de nämnda räkenskapsåren och även räkenskapsåret 2000 redovisades till 586 tkr, var i årsredovisningen för år 1997/98 upptagen som Fordran hos intresseföretag. I årsredovisningen för år 1999 var den upptagen som Fordran hos koncernföretag. I årsredovisningen för år 2000 var den upptagen under rubriken Övriga Fordringar.

A-son har anfört att han känt till ägarnas privata ekonomi och bedömt att dessa hade möjlighet att betala av sin skuld till bolaget dels med egna medel, dels genom att bolaget hade möjlighet att dela ut vinstmedel. Fordran hade uppkommit vid bolagets övergång från handelsbolag till aktiebolag under slutet av år 1997. ”Vid revisionstillfället 2001 var större delen av fordran balanserad av framskattad vinst.” På grund härav ansåg han att anmärkning i revisionsberättelsen inte var nödvändig. Enligt A-son har bolagets möjlighet att ”ta fram vinstmedlen som beskattad utdelning och kvitta av det kvarvarande förbjudna lånet” påverkat hans totala bedömning i frågan. – A-son medger att bolagets fordran på ägarna rubricerats felaktigt i årsredovisningarna för åren 1997/98 och 1999. ”Årsredovisningsprogrammet kräver ibland omredigeringar vilket tyvärr inte upptäcktes i detta fall.”

RN gör följande bedömning.

Av 12 kap. 7 § tredje stycket aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget (s.k. förbjudet lån). Vad beträffar uttrycket ”lämna penninglån” kan noteras att låneförbudet även omfattar bland annat fordringsförhållanden som uppstått genom gäldenärsbyte eller borgenärsbyte. Som exempel på det senare kan nämnas fall då ett aktiebolag övertagit en fordran på en person inom den s.k. förbjudna kretsen (Nerep: Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, s. 284 f). Om ett handelsbolags balanser överförs till ett aktiebolag och det redovisade värdet av tillgångarna i handelsbolaget understiger det redovisade värdet av skulderna medför detta att aktiebolaget övertar skulder för vilka handelsbolagets ägare är personligen betalningsansvariga. Zoobolaget hade på detta sätt fått en fordran på ägarna.

A-son hade i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997/98 och 1999 anmärkt på förekomsten av förbjudet lån. I revisionsberättelsen för år 2000 intogs ingen anmärkning med motiveringen att bolaget ”vid revisionstillfället” hade en balanserad vinst som kunde delas ut för att reglera fordran. RN har som framgått ovan, noterat att zoobolaget hade redovisat ett negativt fritt eget kapital per balansdagen den 31 december 2000. Hur en balanserad vinst kunnat uppkomma ”vid revisionstillfället” våren 2001 är svårförståeligt och har inte förklarats av A-son. Oavsett detta kan en eventuell sådan vinst inte förta fordrans karaktär av förbjudet lån per balansdagen den 31 december 2000. A-son skulle även i sin revisionsberättelse för år 2000 ha anmärkt på förekomsten av förbjudet lån.– Vad slutligen gäller fordrans rubricering var felaktigheterna såväl år 1997/98 som år 1999 så uppenbara att A-son borde ha reagerat och agerat för rättelser.

RN:s sammanfattande bedömning

Genom sitt sätt att organisera sitt arbete i de fyra av RN granskade revisionsuppdragen har A-son överträtt aktiebolagslagens jävsregler. Vidare har A-son underlåtit att i sin revisionsberättelse för metallbolaget räkenskapsåret 1999/2000 anmärka på att bolaget använt felaktig redovisningsmetod och som en konsekvens härav brustit i sin hantering av skatter. I sin revisionsberättelse för zoobolaget avseende räkenskapsåret 2000 har A-son underlåtit att

anmärka på förekomsten av förbjudet lån. A-son har härmed i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina plikter 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 Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist och Claes Norberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.