

LR: dom 2005-07-13, mål nr 10413-04

KamR: beslut att ej meddela PT, 2005-11-14, mål nr 5108-05

RegR: beslut att ej meddela PT, 2007-10-08, mål nr 6902-05

D 14/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit dels en anmälan (dnr 2001-677), dels en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X-stad (dnr 2002-38), angående auktoriserade revisorn A-son, vilket föranlett RN att öppna två disciplinärenden. Dessa behandlas i avsnitt 1-2. Därefter görs i avsnitt 3 en sammanfattande bedömning avseende de två ärendena.

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 en 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 tillämnar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Dnr 2001-677

Anmälan och övriga handlingar

A-son var under räkenskapsåren 1997, 1998 och 1999 vald revisor i ett aktiebolag. I sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997 och 1998 har A-son anmärkt på att bolaget inte har betalat skatter och avgifter i rätt tid. Detta har emellertid inte framgått av A-sons revisorspåteckningar aktuella räkenskapsår. För räkenskapsåret 1999 finns två olika revisionsberättelser upprättade. Den ena är en ren revisionsberättelse daterad den 16 juni 2000. Den andra revisionsberättelsen, med samma datering, innehåller en anmärkning att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Den rena revisionsberättelsen inkom till Patent- och registreringsverket (PRV) den 31 juli 2000.

A-sons yttranden till RN

A-son har anfört bland annat följande. Om anmärkning förekommer i revisionsberättelsen bör detta normalt framgå av revisorspåteckningen. Någon sådan lagstadgad skyldighet följer emellertid inte av aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL) utan det är enbart i de fall då revisorn i sin revisionsberättelse anmärker att balansräkning eller resultaträkning inte bör fastställas som upplysning härom skall lämnas i revisorspåteckningen. A-son har uppgett att när han lämnar en ren revisionsberättelse brukar han vanligtvis ange den omständigheten i sin revisorspåteckning. Aktuella räkenskapsår har han emellertid missat detta. Såvitt avser förekomsten av två revisionsberättelser räkenskapsåret 1999 har han följande förklaring. Efter det att han skrivit på den första av de två revisionsberättelserna uppmärksammade han att den inte innehöll någon anmärkning. Därför skrev han ut och undertecknade en ny revisionsberättelse med anmärkning. Denna sist utskrivna revisionsberättelse är den han själv har i sin akt och som har överlämnats till bolaget som den slutgiltigt gällande revisionsberättelsen. Tydligt har en förväxling skett då

den felaktiga berättelsen skickats in till PRV. Han uppger att han själv borde ha tillsett att den felaktiga versionen blev makulerad. På RN:s fråga vem som skickat in den rena revisionsberättelsen till PRV har A-son uppgett att det inte var han eller någon av hans medarbetare. A-son har ingett ett intyg, utfärdat av en advokat, av vilket framgår att revisionsberättelsen med anmärkningen fanns i A-sons revisionsmaterial i juni 2001.

RN:s bedömning

RN har i ett flertal beslut påpekat att det enligt god revisionssed bör framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning. A-son har avseende räkenskapsåren 1997 och 1998 anmärkt att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Det förhållandet att anmärkning gjorts borde ha framgått av revisorspåteckningen på respektive årsredovisning. Genom att påteckna årsredovisningarna utan sådan upplysning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Det är vidare utrett att A-son undertecknat såväl en ren som en oren revisionsberättelse för bolaget räkenskapsåret 1999 samt att den rena revisionsberättelsen var felaktig och har ingetts till PRV. Vem som skickat in den rena revisionsberättelsen till PRV undandrar sig RN:s bedömning. När en revisor har upprättat en felaktig revisionsberättelse ankommer det enligt RN:s mening på revisorn att tillse att den felaktiga revisionsberättelsen inte utlämnas utan blir makulerad. RN kan konstatera att A-son ersatt en felaktig revisionsberättelse med en ny revisionsberättelse utan att tillse att den felaktiga revisionsberättelsen makulerats. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Dnr 2002-38

Inledning

Skattemyndigheten har ifrågasatt A-sons utförande av revisionsuppdraget i en koncern där handel med s.k. skalbolag samt vissa leasingtransaktioner ägt rum. Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande. A-son valdes vid en extra bolagsstämma den 28 december 1998 till revisor i samtliga aktiebolag i en koncern bestående av moderbolaget (U-bolaget) samt sex dotterbolag som utgjorde skalbolag. Dessa skalbolag hade U-bolaget förvärvat under hösten 1998. A-son valdes senare också till revisor i ett antal skalbolag som U-bolaget förvärvade under år 1999. Samtliga bolag hade balansdag den 31 december. Såväl under år 1999 som 2000 intygade A-son till PRV att han lämnat revisionsberättelser för aktuella bolag. Under november 2000 avgick A-son, på egen begäran, som revisor i förtid för samtliga bolag.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de sju aktiebolag som ingick i koncernen per den 31 december 1998.

Revisionsberättelserna

Underrättelsen och övriga handlingar

Vid utgången av år 1998 bestod koncernen av sju bolag. Den 16 juli 1999 anmälde bolagen till PRV att beslut fattats om fortsatt bolagsstämma jämlikt 9 kap. 9 § tredje stycket ABL. Till respektive anmälan var fogat ett intyg från A-son, daterat den 16 juli 1999, vari han intygade att han lämnat revisionsberättelse för aktuellt bolag. Av från A-son till RN ingivna kopior av årsredovisningar och revisionsberättelser framgår att de första revisionsberättelserna lämnats den 8 juli 1999. De senare revisionsberättelserna, som ingavs till PRV, hade lämnats den 23 augusti

1999. Av de senare revisionsberättelserna framgår inte att de ersätter tidigare lämnade revisionsberättelser.

Vid utgången av år 1999 bestod koncernen av ett tjugotal aktiebolag. Den 27 juli 2000 gjorde koncernen återigen en anmälan till PRV om fortsatt bolagsstämma. Även denna gång hade ett intyg från A-son, utfärdat den 24 juli 2000, bifogats anmälan. I intyget uppgav A-son att han lämnat revisionsberättelser för bolagen. A-son har till RN ingett kopior av årsredovisningar och revisionsberättelser för samtliga bolag avseende år 1999. Revisionsberättelserna är daterade den 24 juli 2000. Av ingiven kopia av årsredovisningshandling för U-bolaget och koncernen framgår att årsredovisningen, främst avseende koncernen, till stora delar är ofullständig. Bland annat finns det inte några belopp upptagna i koncernens resultaträkning. Av koncernens balansräkning framgår att tillgångarna minskat väsentligt jämfört med föregående år. I förvaltningsberättelsen och i noterna är ett flertal sifferuppgifter utelämnade. A-son har i sin revisionsberättelse för U-bolaget angett följande. ” Jag har granskat årsredovisningen och koncernredovisningen. – – – Årsredovisningen och koncernredovisningen ... är heller inte komplett undertecknad. – – – Koncernredovisning har ej upprättats ...” A-son har också i en revisionspromemoria daterad den 4 oktober 2000 uppgett följande. ”Vidare har påtalats att årsredovisningarna för räkenskapsåret 1999 skulle ha överlämnats till mig för granskning senast den 15 maj... Vad gäller U-bolaget finns ännu ej någon upprättad årsredovisning, varför någon granskning av U-bolaget ännu ej har färdigställts.” För åtta av skalbolagen i koncernen har A-son i sina revisionsberättelser den 24 juli 2000 anmärkt på att årsredovisningen inte är ”komplett undertecknad”.

A-sons yttranden till RN

A-son har vidgått att det inte står angivet på de revisionsberättelser som han lämnade den 23 augusti 1999 att de ersätter tidigare lämnade revisionsberättelser för räkenskapsåret 1998. Anledningen härtill var att tidsaspekten mellan de lämnade berättelserna var kort och att de först upprättade revisionsberättelserna inte skulle komma att bli offentliga. Vidare har A-son uppgett att det, avseende år 1999, i några fall inte fanns årsredovisningar som var påtecknade av samtliga bolagsfunktionärer. Trots att han insåg att detta var en formell brist avgav han revisionsberättelser för bolagen även detta år mot försäkran om att revisionsberättelserna inte skulle offentliggöras förrän samtliga styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningarna.

RN:s bedömning

Av god revisionssed följer att om två revisionsberättelser lämnats för samma räkenskapsår skall det av den senare revisionsberättelsen framgå att den ersätter den tidigare. A-sons revisionsberättelser den 23 augusti 1999 saknar sådana uppgifter. Därmed har A-son åsidosatt god revisionssed.

A-son lämnade den 24 juli 2000 en revisionsberättelse avseende U-bolaget och koncernen. Enligt 7 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) skall en koncernredovisning bestå av koncernbalansräkning, koncernresultaträkning, noter och förvaltningsberättelse.¹ I årsredovisningshandlingarna för U-bolaget och koncernen saknas koncernresultaträkning. Tillgångarna i koncernbalansräkningen upptas till väsentligt lägre belopp än ingående balanser, vilket indikerar att transaktioner kan ha skett över resultaträkningen. Dessutom redovisas intäkter och kostnader i moderbolagets resultaträkning varför koncern-

¹ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 7 kap. 4 § första stycket ÅRL.

resultaträkning skulle ha upprättats. Vidare saknas i förvaltningsberättelsen och noterna flertalet av de sifferuppgifter som skall ingå. Koncernredovisningen kan därför inte anses ha varit upprättad när A-son avgav sin revisionsberättelse. Dessutom har A-son i sin revisionspromemoria den 4 oktober 2000 samt i sin revisionsberättelse angett att någon koncernredovisning inte hade upprättats. Därmed skulle A-son inte ha lämnat sin revisionsberättelse för koncernen. Därtill kommer att den ofullständiga koncernredovisningen inte var undertecknad av samtliga styrelseledamöter vilket innebär att den inte var formellt avgiven. Genom att trots det ovan anförda lämna ifrågavarande revisionsberättelse har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Enligt 2 kap. 7 § första stycket ÅRL skall samtliga styrelseledamöter i ett aktiebolag skriva under årsredovisningen. A-son har i sina revisionsberättelser den 24 juli 2000 avseende åtta av skalbolagen anmärkt på att årsredovisningarna inte varit ”komplett undertecknade”. I yttrande till RN har A-son bekräftat att han i några fall lämnat revisionsberättelser för bolag trots att årsredovisningarna inte var undertecknade av samtliga styrelseledamöter. Han har anförat att han avgav revisionsberättelserna eftersom han försäkrats om att dessa inte skulle offentliggöras förrän samtliga styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningarna. För att en revisor skall kunna avge en revisionsberättelse krävs att en avgiven årsredovisning föreligger. De aktuella årsredovisningarna kan emellertid inte anses formellt avgivna eftersom de inte undertecknats av samtliga styrelseledamöter. A-son var medveten om att årsredovisningarna inte uppfyllde detta krav men har trots detta lämnat revisionsberättelser för de aktuella bolagen. Härigenom har A-son åsidosatt god revisionssed. Att en försäkran förelåg att revisionsberättelserna inte skulle bli offentliga saknar betydelse i sammanhanget eftersom en revisor efter avlämnande av sin revisionsberättelse inte längre har rådighet över densamma.

Förlitande på intyg utan egen uppföljning

Handlingarna i ärendet

De skalbolag som U-bolaget förvärvade under hösten 1998 hade, under det räkenskapsår som avslutades den 31 december 1998, bedrivit verksamhet fram till tidpunkten för förvärvet. Omsättningen i skalbolagen uppgick till mellan 1,6 mnkr och 15,6 mnkr. För fem av skalbolagen finns i dokumentationen granskningsintyg med varierande innehåll utfärdade av bolagens tidigare revisorer. Intygen avser tiden från början av respektive skalbolags räkenskapsår och till dess de köptes av U-bolaget. Av intygen framgår inte granskningens omfattning eller på vilket sätt den utförts. I några fall har avgående revisor granskat enbart räkenskaperna och i andra fall även kommenterat styrelsens förvaltning. För ett skalbolag har intyget, avseende perioden den 1 januari–2 oktober 1998, lämnats den 2 oktober 1998 men den balansräkning som fogats till intyget är daterad den 9 samma månad. För ett annat skalbolag har endast följande intygats.

”Jag har granskat denna delårsrapport och därvid följt rekommendation utfärdad av Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR. Det har inte framkommit något som tyder på att resultat- och balansrapport inte uppfyller kraven enligt årsredovisningslagen.”

Av dokumentationen framgår att A-son för ett av de fem aktuella skalbolagen har vidtagit kompletterande granskning av en fastighet som sålts. I övrigt framgår inte huruvida A-son vidtagit några kompletterande granskningsåtgärder i dessa bolag.

A-sons yttranden till RN

A-son har på RN:s frågor om vilka granskningsåtgärder han vidtagit svarat följande. Revisorsintyg hade upprättats för bolagen och det fanns inget i intygen som indikerade att några fördjupade granskningsinsatser var nödvändiga. Han har ändå gjort en fördjupad granskning i några fall. Det förekom även avyttringar av fastigheter i något eller några bolag som särskilt utreddes. A-son framhåller också att ett intyg från en revisor enligt RN:s praxis skall anses vara tillförlitligt.

RN:s bedömning

Bortsett från att A-son granskat en fastighetsförsäljning i ett av de fem ovan nämnda skalbolagen framgår inte av dokumentationen att han har vidtagit några revisionsåtgärder beträffande den del av bolagens redovisning som avsåg verksamhet före U-bolagets förvärv. Av de intyg som A-son hänvisar till framgår varken omfattningen av revisorernas granskning eller hur granskningen utförts. I några fall har granskningen varit översiktlig. I ett fall har intyget inte omfattat hela perioden och i ett annat fall kan det inte utläsas av intyget vilket bolag som avses eller vilken period det omfattar. Enbart den omständigheten att en avgående revisor i ett förvärvat bolag lämnat någon form av granskningsintyg för den del av året denne varit vald revisor befriar inte den tillträdande revisorn, som i sin revisionsberättelse uttalar sig om hela räkenskapsåret, från att utföra egna kompletterande revisionsåtgärder. De avgående revisorernas intyg har således varit otillräckliga men A-sons revisionsåtgärder har ändå varit närmast obefintliga beträffande den del av skalbolagens redovisning som avsåg verksamhet före U-bolagets förvärv. Han har därmed inte haft grund för att, i sina revisionsberättelser avseende skalbolagens räkenskapsår som avslutades den 31 december 1998, tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att trots detta tillstyrka sådana fastställanden har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Skalbolagens fordringar på U-bolaget

Underrättelsen och övriga handlingar

I årsredovisningarna för vart och ett av de sex skalbolagen avseende år 1998 utgjorde fordran på U-bolaget en väsentlig post. Sammanlagt uppgick dessa fordringar till ca 154 mnkr och redovisades under rubriken "Omsättningstillgångar" i respektive skalbolags balansräkning. I U-bolagets årsredovisning för år 1998 har motsvarande skuld till skalbolagen upptagits under rubriken "Kortfristiga skulder". U-bolaget redovisade det aktuella räkenskapsåret en omsättning på drygt 10 mnkr varav ca 4 mnkr härrörde från försäljningen av ett hyreskontrakt. U-bolagets tillgångar exklusive skalbolagsaktier redovisades till 52 mnkr. Av dessa 52 mnkr avsåg 9 mnkr en leasingstock och 33 mnkr en fordran på U-bolagets utländska moderbolag. Enligt skattemyndigheten var U-bolagets leasingstock belånad med mer än 10 mnkr. U-bolagets egna kapital uppgick till ca 29 mnkr. A-son har, som tidigare nämnts, lämnat rena revisionsberättelser för skalbolagen den 23 augusti 1999. Skattemyndigheten har ifrågasatt varför A-son inte i sina revisionsberättelser reserverat sig för bedömningen av skalbolagens fordringar på U-bolaget.

A-sons yttranden till RN

A-son har anfört att det under revisionens gång och vid dess avslutande fanns långt framskridna planer i U-bolagets styrelse på att fusionera skalbolagen med U-bolaget. Han gjorde därför bedömningen att fordran respektive skuld mellan koncernbolagen skulle komma att elimineras och fann således ingen anledning att ifrågasätta fordringarnas värde. Eftersom styrelsen visade ett stort intresse av att hantera dessa poster hade han inte fog för att i detta läge anmärka på posten. Även med beaktande av hans korta tid som revisor i bolagsgruppen fann han ingen anledning att misstro styrelsens intentioner att genomföra fusionen. A-son har vidare uppgett att någon fusion aldrig kom till stånd men att han inte vet varför.

RN:s bedömning

Eftersom A-son hade att uttala sig om årsredovisningarna hade upprättats enligt ÅRL, och därmed fordringarnas värde per balansdagen, borde han ha undersökt U-bolagets förmåga att reglera skulderna till skalbolagen. Detta har A-son inte gjort. Därmed har han inte haft underlag för att ta ställning till det redovisade värdet av ifrågavarande – för skalbolagen väsentliga – tillgångsposter. A-son har således även i detta avseende saknat grund för att, i sina revisionsberättelser avseende skalbolagens räkenskapsår som avslutades den 31 december 1998, tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå tillstyrka sådana fastställanden har han allvarligt åsidosatt god revisions sed. Vad A-son anfört om att det fanns planer på att fusionera skalbolagen med U-bolaget saknar relevans i sammanhanget.

Utdelning av balanserade vinstmedel från skalbolagen till U-bolaget

Underrättelsen och övriga handlingar

De sex skalbolag som inköptes av U-bolaget under år 1998 innehöll inte vid förvärven några andra tillgångar än likvida medel och skattefordringar. I U-bolagets bokslut per den 31 december 1998 redovisades utdelningar från tre av skalbolagen med sammanlagt 20,3 mnkr. Dessa tre skalbolag redovisade i årsredovisningarna för år 1998 ingående vinstmedel om sammanlagt ca 19 mnkr medan årsvinsten uppgick till sammanlagt ca 2,7 mnkr. Aktuella utdelningar har i U-bolagets deklarationer rubricerats som skattefria utdelningar och i U-bolagets räkenskaper har inte någon skatt reserverats avseende utdelningarna. Med hänvisning till 7 § 8 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)² (SIL), den s.k. Lundinregeln, anser emellertid skattemyndigheten att aktuella utdelningar inte har varit skattefria eftersom bolagen vid förvärven var skalbolag. A-son har i sin revisionsberättelse för moderbolaget den 23 augusti 1999 inte anmärkt på att skatt inte reserverats avseende utdelning på dotterbolagsaktierna.

A-sons yttranden till RN

Enligt A-son var de utdelningar som U-bolaget erhöll anteciperade. Beslut om utdelningarna fattades vid stämman den 23 augusti 1999, dvs. ca 10 månader efter förvärven av skalbolagen. Utdelningarna reglerades inte med kontanter utan skalbolagens fordringar mot U-bolaget skrevs ned med motsvarande belopp. U-bolaget gjorde en skattemässigt icke avdragsgill nedskrivning av skalbolagsaktierna i bokslutet för år 1998. A-sons bedömning, ”som även delades med bolagets skattejurist”, var att utdelningarna var skattefria eftersom de inte skett i direkt anslutning till förvärven av skalbolagen och U-bolaget erhållit tillgångar av verkligt och särskilt värde med hänsyn till dess verksamhet. Vidare har A-son tillagt att 2 mnkr av utdelningarna var

² Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 24 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229).

medel som inte fanns vid förvärven av skalbolagen och som skulle vara skattefria under alla omständigheter. Med anledning av A-sons uppgift om att U-bolaget erhållit tillgångar av verkligt och särskilt värde har RN frågat honom vilka tillgångar han åsyftat. A-son har emellertid inte svarat på frågan utan begärt att RN skall informera honom om var han nämnt detta.

2.5.3 RN:s bedömning

Av 7 § 8 mom. femte stycket SIL framgår följande. Förvärvar ett företag aktie i annat företag och är det inte uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet, föreligger inte skattefrihet enligt detta moment för utdelning på aktien av sådana medel som vid förvärvet fanns hos det utdelande företaget och som inte motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats. Utdelning anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp eller inbetald insats.

Med verkligt och särskilt värde menas att det köpta företaget skall innehålla tillgångar som genom det köpta företagets verksamhet kan användas i ägarföretagets verksamhet, exempelvis varor, inventarier, fastigheter, varumärken m.m. Kontanter eller reverser anses inte ha ett särskilt värde i detta sammanhang.³

När U-bolaget förvärvade de tre skalbolagen innehöll de inte andra tillgångar än likvida medel och skattefordringar. U-bolaget har således inte erhållit några tillgångar av verkligt och särskilt värde genom köpet av skalbolagen. Som framgått ovan redovisade skalbolagen i årsredovisningarna för år 1998 ingående vinstmedel om ca 19 mnkr vilka således måste anses som förvärvade vinstmedel för U-bolaget. Det finns därmed – åtminstone beträffande ca 19 mnkr av de utdelade vinstmedlen från skalbolagen – inget som tyder på att de varit att anse som skattefria. Detta borde A-son ha varit medveten om. Hans invändning om att bolagets skattejurist delat hans uppfattning har härvid ingen betydelse. U-bolaget har dock inte såsom skuld reserverat någon skatt på utdelningarna i sina räkenskaper. Mot bakgrund härav, och då den skatt U-bolaget skulle ha reserverat uppgått till ett väsentligt belopp, borde A-son ha anmärkt härpå i sin revisionsberättelse för U-bolaget. Vad A-son anfört om att utdelningarna från skalbolagen var anteciperade saknar relevans i sammanhanget. RN finner därför att A-son inte borde ha accepterat U-bolagets redovisning i denna del. Genom att A-son inte i sin revisionsberättelse anmärkt på att för låg skatteskuld upptagits i balansräkningen har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Övrigt angående U-bolagskoncernens redovisning

Underrättelsen och övriga handlingar

Enligt skattemyndigheten har U-bolagets bokföring för år 1998 uppvisat stora brister och U-bolagets hela bokföring har därför gjorts om under våren 1999. Med hänsyn till de uppmärksammade bristerna finner skattemyndigheten det anmärkningsvärt att A-son har lämnat en ren revisionsberättelse för år 1998.⁴ Av koncernbalansräkningen per den 31 december 1998 framgår vidare att koncernen har skulder till kreditinstitut om sammanlagt 524 mnkr. Av dessa avser 161 mnkr U-bolagets skulder till kreditinstitut. Varken i koncernredovisningen eller i U-bolagets årsredovisning, per samma balansdag, har några ställda panter upptagits. Det framgår också av U-bolagets balansräkning att posten ”Aktier i dotterbolag” är upptagen till 146 mnkr.

³ Jfr. prop. 1966:85 s. 64.

⁴ RN noterar att A-sons revisionsberättelse för U-bolaget avseende år 1998 är ren utom såtillvida att den innehåller en reservation, se nedan (dvs. avsnitt 2.7.1, sista stycket).

Skalbolagens egna kapital och obeskattade reserver – efter avdrag för beräknad skatt – uppgår till ca 118 mnkr. Enligt A-sons dokumentation har en nedskrivning av skalbolagsaktierna skett med sammanlagt 15 mnkr aktuellt räkenskapsår. A-son har lämnat sin revisionsberättelse för U-bolaget den 23 augusti 1999. I denna har han gjort följande reservation.

”Balansposten aktier i dotterbolag motsvaras inte av dotterbolagens egna kapital. Det kan därför föreligga ett nedskrivningsbehov av denna balanspost. Styrelsens uppfattning är att det finns orealiserade övervärden vad avser dotterbolagens leasingobjekt som överstiger aktiernas bokförda värde. Jag har ingen anledning att ifrågasätta styrelsens uppfattning.”

A-sons yttranden till RN

A-son har uppgett att när granskningen av U-bolagets räkenskaper påbörjades i slutet av februari 1999 kunde han konstatera att bokföringen var bristfällig i en del avseenden. Mot denna bakgrund uppmanade han företrädare för bolaget att vidta åtgärder för att bringa ordning i bokföringen. Bolaget anlät därför en ny redovisningskonsult för att göra om bokföringen. Då bolaget hade vidtagit åtgärder för att undanröja bristerna i bokföringen fanns det enligt A-sons bedömning inte grund för att påtala detta i revisionsberättelsen. Visserligen kvarstod några brister i bokföringen efter det att den gjorts om men dessa var, enligt A-son, obetydliga. A-son har dessutom tillagt att det var hans första år som U-bolagets revisor och att U-bolaget skulle ges en rimlig möjlighet att komma till rätta med bristerna i bokföringen. Även av denna anledning ansåg A-son att en anmärkning i revisionsberättelsen var obefogad.

A-son har även uppgett att de bekräftelser som förelåg beträffande skuldbeloppen om 524 mnkr i koncernen var ”skuldebrev (reverserna)” som ”framgår av tillgängliga handlingar avseende leasing”. Han har inte uppfattat att det skulle förekomma någon notering inom linjen.

A-son har vidare uppgett att han kände en viss tveksamhet till värdet av balansposten ”Aktier i dotterbolag”. Detta var grunden för nedskrivningen. På RN:s fråga hur nedskrivningen har beräknats för respektive skalbolag har A-son uppgett att nedskrivningen skedde i förhållande till det bokförda värdet för de individuella skalbolagen. RN har därefter frågat A-son varför nedskrivningen av aktierna i skalbolagen fördelades proportionellt mot aktiernas bokförda värde och varför det inte gjordes en individuell bedömning av aktiernas värde. A-son har därvid angett följande. Något krav på hur nedskrivningen skulle ske finns inte i ÅRL. FAR:s rekommendation nr 12 ger vägledning om hur en nedskrivning kan tänkas ske. Eftersom bolagen hade förvärvats på likartat sätt och förvärvskalkylen var densamma för samtliga förvärv fann han ingen anledning att kritisera sättet att redovisa. Dessutom var skalbolagens innehav av tillgångar desamma och en nedskrivning i relation till anskaffningsvärdet var inte obefogad med hänsyn till detta. Vid en samlad bedömning fann han att sättet att göra nedskrivningen på inte stred mot god redovisningssed. Med hänsyn härtill och till uppdragets komplexitet ansåg han inte heller att denna fråga var väsentlig. RN har frågat A-son vad han hade för underlag för bedömningen att han inte hade någon anledning att ifrågasätta styrelsens uppfattning att det fanns orealiserade övervärden i skalbolagens leasingobjekt som översteg aktiernas bokförda värde. Han har därvid anfört följande. Det bokförda värdet av aktier i skalbolag uppgick till ca 146 mnkr. Skalbolagens samlade substansvärde var ca 118 mnkr. Detta inkluderade andel av eget kapital i obeskattade reserver. A-son har vidare uppgett att ”den differens som förelåg mellan aktier i dotterbolag och dotterbolagens substansvärde uppvägdes av skillnaden i leasinginventariernas värde”.

RN:s bedömning

U-bolagets löpande bokföring under år 1998 har uppenbarligen varit så bristfällig att sedan A-son uppmanat bolagets företrädare att vidta åtgärder för att undanröja bristerna valde U-bolaget att göra om hela årets bokföring. Detta måste enligt RN:s mening ha inneburit att bolagets ställning och resultat inte har kunnat följas under löpande år. A-son har som förklaring till varför han inte påtalat förhållandena i sin revisionsberättelse anfört att U-bolaget i stort sett undanröjt bristerna vid tiden för revisionen. RN finner emellertid att om bristerna i ett bolags löpande bokföring är så pass allvarliga att hela bokföringen måste göras om skall detta förhållande föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen oavsett om rättelse senare skett eller ej. Genom att inte anmärka på detta i sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionsred.

A-son har beträffande koncernens skulder om 524 mnkr hänvisat till ”tillgängliga handlingar” avseende leasingmellanhavandena. Såvitt RN kan utläsa framgår dock inte av avtalen avseende leasingmellanhavandena, varken för moderbolaget eller dotterbolagen, att lån skulle ha lämnats och följaktligen framgår inte heller vem som är långivare eller på vilka villkor lånen lämnats. Med beaktande av att det var fråga om väsentliga belopp är det enligt RN:s mening anmärkningsvärt att A-son inte noggrannare har kontrollerat att de redovisade skuld-förhållandena verkligen existerade per balansdagen. A-son borde även ha kontrollerat vilka villkor som gällde för lånen och vem som var långivare. RN finner det vidare anmärkningsvärt att A-son inte kontrollerat huruvida någon säkerhet ställts för lånen eller ej. Genom att underlåta att vidta dessa granskningsåtgärder har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsred.

Av 4 kap. 5 § första stycket ÅRL framgår att om en anläggningstillgång på balansdagen har ett värde som understiger anskaffningsvärdet efter avdrag för gjorda planerliga avskrivningar skall tillgången skrivas ned till detta lägre värde om det kan antas att värdenedgången är bestående. Av FAR:s rekommendation nr 12 ”Redovisning av aktier och andelar” framgår vidare att vid överväganden om nedskrivning av aktier och andelar i dotterföretag skall ske måste aktiernas bokförda värde jämföras med det verkliga värdet. I U-bolagets balansräkning är skalbolagsaktierna upptagna till 146 mnkr efter en nedskrivning om 15 mnkr, samtidigt som skalbolagens egna kapital och obeskattade reserver – efter avdrag för beräknad skatt – endast uppgår till 118 mnkr. A-son har inte angett någon grund för varför en nedskrivning om just 15 mnkr har gjorts. Enligt A-son har nedskrivningen av skalbolagsaktierna skett i förhållande till det bokförda värdet för de individuella skalbolagen. Så som detta får förstås har nedskrivningarna skett proportionellt mot respektive skalbolags andel av totalt bokfört värde på skalbolagsaktierna. Nedskrivning av aktier i ett dotterbolag skall dock bedömas individuellt för varje dotterbolag. A-son har vidare i sin revisionsberättelse för U-bolaget angett att han inte hade anledning att ifrågasätta styrelsens uppfattning att det fanns realiserade övervärden i skalbolagens leasingobjekt vilka översteg skalbolagsaktiernas bokförda värde. Även om det kan finnas övervärden i skalbolagens leasinginventarier så har A-son inte i sina yttranden till RN förklarat vilka övervärden som skulle ha motiverat att underlåta nedskrivning utöver 15 mnkr av skalbolagsaktierna eller i övrigt redogjort för sina överväganden beträffande värdet av skalbolagsaktierna. Vid en samlad bedömning finner RN att A-son inte närmare övervägt vare sig det sätt på vilket nedskrivning skett eller det belopp med vilket nedskrivning gjorts. Mot bakgrund härav finner RN att A-sons granskning av värdet av skalbolagsaktierna varit bristfällig. Härigenom har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsred.

RN:s sammanfattande bedömning och fråga om disciplinär åtgärd

Det är väl känt att skalbolagsupplägg och liknande skatteupplägg – även om de inte är generellt sett olagliga – innebär en risk för missbruk med syfte att uppnå otillåtna skatteeffekter. Det är

därför väsentligt att revisorn kontrollerar att transaktionerna har genomförts och redovisats på ett korrekt sätt. I A-sons fall har dock framkommit att han i flera avseenden inte har uppfyllt grundläggande krav enligt god revisionsred. Därmed har han allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Som särskilt allvarligt framstår att han avgett revisionsberättelse för U-bolagskoncernen trots att någon koncernredovisning inte var upprättad (jfr. avsnitt 2.2) samt att han i flera avseenden har saknat grund för att tillstyrka fastställande av skalbolagens resultat- och balansräkningar (jfr. avsnitt 2.3 och 2.4) men trots detta har tillstyrkt sådana fastställanden. A-son skall därför meddelas disciplinär åtgärd. Sammantaget får omständigheterna anses vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Carin Carlsson som föredragit ärendena.