

D 10/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten angående auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. Under aktuella räkenskapsår, 1996/97, 1997/98 och 1998/99, har ett avräkningskonto mellan bolaget och dess företagsledare - tillika enda aktieägare - använts kontinuerligt, varvid bolaget erhållit förhållandevis stora fordringar på aktieägaren. Bolagets totala tillgångar uppgick per balansdagen den 30 juni 1997 till 241 000 kr, per den 30 juni 1998 till 302 000 kr och per den 30 juni 1999 till 103 000 kr. Saldot på avräkningskontot utvisade vid dessa datum en fordran på aktieägaren om 75 000 kr, 179 000 kr respektive 33 000 kr. Enligt en revers, undertecknad av aktieägaren den 11 oktober 1998, utlovade denne att senast den 31 december samma år återbetala 212 114 kr till bolaget. Lånet uppgavs ha tillkommit successivt under åren 1994-1998 genom att privata utgifter betalats från bolagets postgiro. Vidare angavs lånet ha tagits i strid med ”reglerna i ABL”. En nedskrivning av bolagets fordran gentemot aktieägaren skall ha ägt rum i januari 1999 med 111 057 kr. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för räkenskapsåren i fråga. I samband med undertecknandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98, daterad den 10 december 1998, lämnade han dock en revisionsrapport i vilken han bl.a. rekommenderade bolagets styrelse att utan dröjsmål reglera saldot på avräkningskontot ”då risk annars föreligger att prövning mot 12 kap. 7 § aktiebolagslagen kan komma att göras”. – Redovisningen i bolaget sköttes från år 1996 av en redovisningsbyrå i vilken A-son var vald revisor.

A-son har yttrat sig i ärendet och anfört bl.a. följande. Att bolagets avräkningskonto visade ett saldo till aktieägarens fördel berodde dels på rörelsens dåliga resultat, dels på att aktieägaren inte hade tillräcklig kontroll över sin privata ekonomi gentemot bolagets. Avsikten var aldrig att aktieägaren skulle låna pengar från bolaget. Hade bolagets resultat tillåtit ett högre löneuttag, hade något negativt saldo aldrig behövt uppstå. Hans bestämda minnesbild av samtalen med bolagets redovisningskonsult var att det, enligt konsulten, pågick en ”utredning” angående saldot och att problemen med kontot därför var på väg att lösas. Såvitt han kommer ihåg förekom aldrig några diskussioner om nedskrivning av fordran. Istället kom aktieägaren och redovisningskonsulten överens om att beloppet skulle upptas som lön i aktieägarens egen självdeklaration. Det beslutet var en bidragande orsak till hans bedömning att ett påpekande i en promemoria kunde ersätta en skrivning i revisionsberättelsen. I dag hade han dock ”tveklöst redan på ett tidigt stadium infogat kritik i [sin] revisionsberättelse” beträffande här aktuella förhållanden. Under granskningsperioden i fråga saknade han kännedom om ovan nämnda revers. – Under åren 1996–2001 handhade redovisningsbyrån årligen redovisningsuppdrag åt ett tiotal av hans revisionsklienter. Han har därefter frånträtt uppdraget som vald revisor i redovisningsbyrån.

RN, som tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1996/97, 1997/98 och 1998/99, 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 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 tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Av 12 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) (ABL) framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket ABL i dess nuvarande lydelse skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag. Detsamma föreskrevs före den 1 januari 1999 i 10 kap. 10 § tredje stycket ABL.

I ärendet är ostridigt att bolaget kontinuerligt under aktuella räkenskapsår betalat aktieägarens privata kostnader, varefter beloppen bokförts på bolagets avräkningskonto gentemot aktieägaren. Den fordran som bolaget därmed erhållit, och som inte varit oväsentlig, har kvarstått oreglerad vid utgången av respektive räkenskapsår. Något förskott på lön har det således inte varit fråga om. RN finner, med hänsyn till vad som framkommit i ärendet, att s.k. förbjudna lån regelbundet har förekommit under de granskade räkenskapsåren. Det ankommer på en revisor att i sin revisionsberättelse anmärka på sådana förhållanden. A-son har lämnat rena revisionsberättelser för räkenskapsåren i fråga. Såvitt framgår av hans revisionsdokumentation har han visserligen i samband med revisionsarbetet under samtliga tre år muntligen påtalat för såväl redovisningskonsulten som aktieägaren att kontot måste regleras. Han har därutöver i en revisionspromemoria rekommenderat aktieägaren att reglera saldot på kontot i syfte att minimera risken för överträdelse av låneförbudet. De åtgärder som han vidtagit har inte varit tillräckliga. Vid en samlad bedömning, varvid RN särskilt beaktat den omständigheten att det av A-sons revisionsdokumentation framgår att ifrågavarande fordringsförhållande förelåg redan vid ingången av räkenskapsåret 1996/97 samt att fordran vid utgången av samma räkenskapsår utgjorde en väsentlig del av bolagets totala tillgångar, finner RN att A-son borde ha anmärkt på förekomsten av ett förbjudet lån redan i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1996/97 och därefter i revisionsberättelserna för de två påföljande räkenskapsåren. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Bolagets fordran på aktieägaren har under samtliga tre räkenskapsår utgjort en väsentlig del av bolagets totala tillgångar. För räkenskapsåret 1997/98 har fordringspostens redovisade värde till och med haft avgörande betydelse för bolagets fortlevnad. Varken av A-sons yttranden till RN eller av hans dokumentation framgår att han över huvud taget undersökt om aktieägaren varit solvent för beloppet eller vilket värde fordran haft. RN konstaterar härvid att A-son inte visat att han vidtagit erforderliga granskningsinsatser för att kunna bilda sig en välgrundad uppfattning om värdet av bolagets fordran på aktieägaren. A-sons underlåtenhet i detta hänseende kan inte uppfattas på annat sätt än att han åsidosatt sin skyldighet som revisor.

Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. I ärendet har framkommit att A-son varit vald revisor i en redovisningsbyrå som under flera år handhaft redovisningen åt ett tiotal av hans revisionsklienter. Vid en samlad bedömning finner RN att den omständigheten att A-son haft klienter gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken han varit vald revisor har kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet vid fullgörandet av ifrågavarande revisionsuppdrag. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Den omständigheten att A-son inte längre innehar revisionsuppdraget i redovisningsbyrån föranleder inte annan bedömning.

Som framgått ovan har A-son underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på förekomsten av förbjudet lån i bolaget, underlåtit att vidta tillräckliga granskningsåtgärder för att fastställa värdet på den för bolaget väsentliga fordran gentemot aktieägaren samt äventyrat sitt oberoende som revisor genom att vara vald revisor i en redovisningsbyrå som handhaft bokföringen åt hans revisionsklienter. Sammantaget har han allvarligt 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 in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Helene Agélii, som föredragit ärendet.