

D 36/07

1. Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och dennes revisionsuppdrag i två aktiebolag, fortsättningsvis kallade förvaltningsbolaget och golvbolaget. För förvaltningsbolagets del rör ärendet räkenskapsåret 2002 och för golvbolagets del rör ärendet räkenskapsåret den 1 juli 2002–31 december 2003. Skatterevision har skett hos förvaltningsbolaget, varvid Skatteverket haft viss skriftväxling även med golvbolaget.

Av Skatteverkets underrättelse framgår bl.a. följande.

Under räkenskapsåret 2002 var en fysisk person (NN) delägare och verkställande direktör i förvaltningsbolaget. NN var även styrelseledamot i golvbolaget under detta år och ägde samtliga aktier i detta bolag fram till den 1 juli 2002. I förvaltningsbolagets bokföring fanns ett avräkningskonto för NN. Under år 2002 gjorde NN ett flertal kontanta uttag från förvaltningsbolaget som debiterades hans avräkningskonto. I slutet av år 2002 skedde ett flertal krediteringar på kontot i samband med att NN redovisade kvitton avseende gjorda uttag från förvaltningsbolaget. Enligt saldoutdrag på NN:s avräkningskonto den 30 december 2002 kvarstod dock en skuld till förvaltningsbolaget om 370 000 kr. Senare samma dag krediterades NN:s avräkningskonto med detta belopp enligt följande.

1.) Med ett belopp om 100 000 kr till följd av att förvaltningsbolaget förvärvat NN:s aktier i golvbolaget för denna summa, enligt en avräkningsnota daterad den 1 juli 2002. Golvbolaget blev därigenom ett helägt dotterbolag till förvaltningsbolaget.

2.) Med ett belopp om 150 000 kr avseende förvaltningsbolagets fordran på NN, som överfördes från NN till golvbolaget enligt ett skuldebrev daterat den 1 juli 2002. Under skatterevisionen har förvaltningsbolaget uppgett att denna fordran avsåg uppstartskostnader i golvbolaget. Då golvbolaget registrerades hos Patent- och registreringsverket¹ den 11 januari 2000 och då bolaget hade bedrivit rörelse sedan dess, har Skatteverket antagit att det inte var fråga om några uppstartskostnader. Varken förvaltningsbolaget eller golvbolaget har kunnat ta fram underlag avseende dessa kostnader.

3.) Med ett belopp om 120 000 kr, varvid avräkningskonton tillhörande två andra delägare i förvaltningsbolaget användes som motkonton. Den sistnämnda ombokningen återfördes den 31 januari 2003 och fordran på NN ökades därigenom med 120 000 kr.

Skatteverket har gjort gällande att NN:s uttag från förvaltningsbolaget utgjorde förbjudna lån till honom. Genom att inte anmärka på förekomsten av förbjudna lån i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

2. Handlingar i ärendet

¹ Numera Bolagsverket.

2.1 Förbjudet lån

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för förvaltningsbolaget avseende räkenskapsåret 2002 som bl.a. innehåller följande dokument. Förvaltningsbolagets koncernredovisning, av vilken framgår att förvaltningsbolaget är moderbolag till fyra bolag samt att golvbolaget är ett av dessa dotterbolag. En avräkningsnota, daterad den 1 juli 2002, av vilken framgår att NN har överlåtit samtliga aktier i golvbolaget till förvaltningsbolaget för 100 000 kr. En bokslutsbilaga avseende förvaltningsbolagets innehav av aktier och andelar i andra företag, i vilken anges att aktierna i golvbolaget har ett bokfört värde om 100 000 kr. Intill denna post finns en notering ”Ek 138 tkr”.

I dokumentationen finns vidare en intern revisionspromemoria, daterad den 19 maj 2003, i vilken anges att NN:s avräkningskonto har visat ”positivt saldo” under året. NN har förklarat att ”uttag om ca 150 tkr härrör till uppstart av verksamheten i [golvbolaget]. Bolaget ägs av [NN] och bolaget utför till stor del arbeten åt [förvaltningsbolaget]. Rörelsesamband finns mellan bolagen. För att undvika diskussion om ev förbjudet lån/lön har golvbolaget insållts till [förvaltningsbolaget] per 2002 07 01. Dessutom har ovannämnda 150 tkr ombokats som reversfordran mot golvbolaget. 120 tkr avser felkontering mellan ägarnas avräkningskonton.” I förvaltningsbolagets balansräkning för räkenskapsåret 2002 har bolagets fordran om 150 000 kr redovisats som en övrig kortfristig fordran. Enligt en bokslutsbilaga, utskrivet den 11 mars 2003, avser fordran en fysisk person (XX). I efterhand har någon strukit över XX och istället angett golvbolaget. Det finns ett enkelt skuldebrev mellan förvaltningsbolaget och golvbolaget, daterat den 1 juli 2002, enligt vilket förvaltningsbolaget har lånat ut 150 000 kr till golvbolaget. Skuldebrevet är dock undertecknat av NN personligen och inte som företrädare för golvbolaget.

RN har även tagit del av A-sons revisionsdokumentation för golvbolaget avseende räkenskapsåret 2002/03 och i den finns bl.a. en balansrapport per den 31 december 2003, i vilken ett belopp om 150 000 kr har redovisats dels som ”andra kortfristiga fordringar” och dels som en ”kortfristig skuld”. På rapporten har A-son noterat ”väsentliga balansposter granskade i enlighet med bakomliggande underlag”. Vid balansposten andra kortfristiga fordringar hänvisas till ett avtal som har ingåtts mellan NN och en fysisk person (YY) avseende en option för NN eller av honom anvisat företag att under perioden den 1 februari 2002–31 januari 2005 förvärva YY:s samtliga aktier i ett bolag som var verksamt i samma bransch som golvbolaget. Avtalet är daterat den 1 februari 2002 och priset för optionen anges till 150 000 kr. På avtalet har A-son noterat ”slutsats posten avst u.a. mot underlag”. I dokumentationen finns även en kopia av ovan nämnt skuldebrev om 150 000 kr.

2.2 Förvaltningsbolagets koncernredovisning

I A-sons revisionsdokumentation för förvaltningsbolaget finns endast följande noteringar från hans granskning av förvaltningsbolagets koncernredovisning. ”Avst KRR underlag” på koncernresultaträkningen, ”avst KBR underlag” på koncernbalansräkningen samt ”avst beräkningar” på kassaflödesanalysen.

3. A-sons yttranden

3.1 Förbjudet lån

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Han valdes till revisor i förvaltningsbolaget den 18 december 2001 och avgav en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 den 12 juni 2003. Han valdes till revisor i golvbolaget den 4 juli 2003 och avgav en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002/03 den 9 mars 2004.

I förvaltningsbolaget har det funnits ”positiva saldon på [NN:s] avräkningskonto” under en stor del av räkenskapsåret 2002. Anledningen till att ingen anmärkning avseende förekomsten av förbjudna lån gjordes under löpande år var att ”positiva saldon i bokföringen” till stor del orsakats av bristande rutiner vid faktisk redovisning av kvitton o.dyl. Dessa borde rätteligen ha bokförts i anslutning till uttagen. ”Då inget förbjudet lån existerade per 2002-12-31” bedömde han att det var tillräckligt med ett påpekande i revisionspromemorian att ändring av bolagets rutiner avseende hantering av utlägg måste ske i framtiden.

Vid sin revision av förvaltningsbolaget uppmärksammade han de transaktioner som löpande skett på NN:s avräkningskonto under aktuellt räkenskapsår. ”De 150 tkr som uttagits ut hos [förvaltningsbolaget] och överförts via revers till [golvbolaget]” har han inte bedömt som ett förbjudet lån. Detta belopp har vid hans granskning ”verifierats av ett motsvarande belopp som utbetalats i deposition för att erhålla förköpsrätten till aktierna i ett annat golvbolag.” Depositionen gav NN eller av honom anvisat bolag exklusiv förköpsrätt till aktierna i det andra golvbolaget under perioden den 1 februari 2002–31 januari 2005. På RN:s fråga har A-son uppgett att han inte har tagit del av något avtal som utvisar att optionsrätten har överlåtits till golvbolaget. Han har inte heller tagit del av något styrelseprotokoll från förvaltningsbolaget eller från golvbolaget som utvisar att styrelserna i respektive bolag godkänt att golvbolaget förvärvade optionsrätten från NN. A-son bedömde att de 150 000 kr var till nytta för golvbolaget och i förlängningen även för förvaltningsbolaget. Golvbolaget förvärvade aktierna i det andra golvbolaget per den 30 augusti 2004.

Beträffande förvaltningsbolagets ombokning av en fordran om 120 000 kr från NN:s avräkningskonto till två andra delägares avräkningskonton hos förvaltningsbolaget har A-son uppgett att han tog upp denna post till behandling vid möte med övriga delägare. Ingen av de övriga delägarna gav uttryck för någon annan uppfattning än att omföringen gjorts i syfte att korrigera tidigare felbokningar. A-son har vidare uppgett att han utifrån sin granskning av huvudboken kunde konstatera att det per den 31 december 2002 inte fanns några förbjudna lån på dessa delägares avräkningskonton. Han har inte observerat att ovan nämnda ombokningar återfördes kort efter balansdagen.

3.2 Förvaltningsbolagets koncernredovisning

På fråga från RN angående A-sons granskning av förvaltningsbolagets koncernredovisning, har han uppgett att avstämning av årsredovisningen skedde mot av bolaget upprättad koncerntabla. Någon kopia på denna tabla har inte sparats i hans dokumentation utan noteringar angående avstämning har endast skett på årsredovisningen. Underlag för tablan utgjordes av årsbokslut för förvaltningsbolaget och dess dotterbolag. Eftersom golvbolagets räkenskapsår var förlängt utgjordes underlaget för detta bolag av preliminära resultat- och balansrapporter. Han hade ingående kunskap om aktuella poster genom sitt revisionsuppdrag för golvbolaget.

4. RN:s bedömning

4.1 Förbjudet lån

Av 12 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) framgick att ett aktiebolag inte fick lämna penninglån till den som ägde aktier i eller var styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern (s.k. förbjudet lån). Av tredje stycket samma lagrum framgick att låneförbudet inte gällde under vissa förutsättningar, bl.a. om gäldenären var ett företag i en koncern i vilken det långivande bolaget ingick (s.k. koncernlån) eller om gäldenären drev rörelse och lånet betingades av affärsmässiga skäl samt var avsett uteslutande för gäldenärens rörelse.² Av 10 kap. 30 § andra stycket samma lag framgick att revisorn skulle anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören handlat i strid med aktiebolagslagen.³

I ärendet är utrett att NN har gjort ett flertal kontanta uttag från förvaltningsbolaget under räkenskapsåret 2002, att en stor del av förvaltningsbolagets fordran på NN bokades bort i slutet av år 2002 genom NN:s kvittoredovisning samt att det, enligt saldot på NN:s avräkningskonto, kvarstod en skuld till förvaltningsbolaget om 370 000 kr den 30 december 2002. NN:s avräkningskonto har senare samma dag krediterats med detta belopp, varvid förvaltningsbolaget dels har bokfört ett förvärv av NN:s aktier i golvbolaget för 100 000 kr, dels har överfört en fordran om

150 000 kr från NN till golvbolaget och dels har överfört en fordran om 120 000 kr från NN till två andra delägare i förvaltningsbolaget. A-son har uppmärksammat de ovan nämnda transaktionerna. Han bedömde dock att han inte behövde anmärka på förbjudet lån i revisionsberättelsen, eftersom han ansåg att de positiva saldona i bokföringen till stor del orsakats av bristande rutiner vid faktisk redovisning av kvitton o.dyl. och eftersom "inget förbjudet lån existerade per 2002-12-31".

RN finner att det under räkenskapsåret 2002 har gjorts utbetalningar från förvaltningsbolaget till NN vilka, med hänsyn till att han var delägare och verkställande direktör i bolaget, har utgjort förbjudna lån till honom. A-son har därför varit skyldig att anmärka på förekomsten av förbjudna lån i sin revisionsberättelse för förvaltningsbolaget. Den omständigheten att lånen kan ha reglerats före balansdagen påverkar varken den rättsliga karaktären av utbetalningarna till NN eller A-sons skyldighet att som revisor anmärka härpå i revisionsberättelsen. Genom att underlåta att göra det, har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller A-sons granskning av det ovan nämnda gäldenärsbytet mellan NN och golvbolaget, saknas det underlag i A-sons dokumentation för förvaltningsbolaget som visar att golvbolaget har övertagit NN:s skuld till förvaltningsbolaget om 150 000 kr. Den revers som A-son hänvisat till och som finns i den nämnda dokumentationen, har inte undertecknats av golvbolaget. Därtill framgår det inte av reversen att den har något samband med förvaltningsbolagets fordran på NN. Dessa omständigheter måste A-son ha känt till. A-son har därför haft anledning att närmare granska grunden för förvaltningsbolagets accept av gäldenärsbytet mellan NN och golvbolaget samt om ifrågavarande transaktion var förenlig med de associationsrättsliga reglerna om förbjudet lån. Några sådana granskningsåtgärder har, såvitt framgår av handlingarna i ärendet, A-son inte vidtagit. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.2 Dokumentation

En revisor skall enligt 24 § revisorslagen (2001:883) dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Av dessa regler framgår bl.a. att dokumentationen skall innehålla sådan

² Motsvarande reglering finns numera i 21 kap. 1 och 2 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

³ Motsvarande reglering finns numera i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen (2005:551).

information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Kraven på revisionsdokumentation har utvecklats i 2-5 §§ i RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

A-son har uppgett att han har granskat förvaltningsbolagets koncernredovisning genom att stämma av årsredovisningen mot upprättad koncerntabla, men att någon kopia av tablan inte har sparats i hans dokumentation. Noteringar från denna granskning skall ha skett på förvaltningsbolagets årsredovisning. Av dessa noteringar framgår dock inte vilka granskningsåtgärder som A-son har vidtagit i denna del. RN finner att A-son inte har dokumenterat sin granskning av förvaltningsbolagets koncernredovisning på föreskrivet sätt. Detta är allvarligt då det inte i efterhand går att följa vilka granskningsåtgärder som A-son har vidtagit och vilka överväganden han har gjort i samband därmed.

4.3 RN:s sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ovan behandlade avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt, finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.