

## D 6/11

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag som bedrev läkarverksamhet och fastighetsförvaltning. Vid en skatterevision som avsåg räkenskapsåren 1 januari–31 december 2006 och 1 januari–31 december 2007 uppmärksammade Skatteverket bland annat att det förekom rörelsefrämmande utgifter till väsentliga belopp i bolaget.

Räkenskapsåren 2006 och 2007 omsatte bolaget 1,1 mnkr respektive 1,0 mnkr. Den redovisade balansomslutningen uppgick vid utgången av dessa båda räkenskapsår till 3,3 mnkr respektive 4,2 mnkr. A-sons revisionsberättelser för de båda räkenskapsåren avvek inte från standardutformningen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för båda räkenskapsåren.

### 2 Aktiverade utgifter avseende hyresfastighet

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

Bolaget ägde en fastighet med ett flerfamiljshus. I huset fanns en stor och fyra små bostadslägenheter. Företagsledaren disponerade den stora lägenheten. Tre av de små lägenheterna hyrdes ut möblerade medan den fjärde hyrdes ut omöblerad. Enligt vad företagsledaren uppgav bodde han halva året i den stora lägenheten och halva året i en privatägd bostad.

Bland anläggningstillgångarna i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 redovisade bolaget Inventarier, verktyg och installationer om 350 000 kr. Av en not till posten framgår att årets anskaffningar uppgick till 301 000 kr. I detta ingick bland annat ett nytt kök med ett anskaffningsvärde om 140 000 kr samt en flätkåpa och en spishäll med ett anskaffningsvärde om 69 000 kr. Fakturorna avseende inköpen ingår i dokumentationen. Som godsmottagare på fakturan för flätkåpan och spishällen anges en fysisk person och en adress på en annan ort än bolagets fastighet. I dokumentationen har en medarbetare på revisionsbyrån gjort följande notering: ”Med tanke på det negativa resultatet aktiverar jag [flätkåpan]”.

Som revisionsfrågor vilka krävde särskild uppmärksamhet antecknades bland annat följande i revisionsplaneringen i dokumentationen för räkenskapsåret 2006: ”Privata kostnader” samt ”Stora investeringar har gjorts i huset detta år (kök med flätkåpa 210 tkr)”.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 redovisade bolaget Inventarier, verktyg och installationer om 1 440 000 kr. Av en not till posten framgår att årets anskaffningar uppgick till 1 148 000 kr. Det framgår av dokumentationen att bolagets bokförda kostnader för reparation och underhåll av fastigheten minskades med 853 000 kr vid bokslutsarbetet och att bolagets redovisade inventarier i stället ökades med samma belopp. Dokumentationen innehåller kopior av de fakturor som denna ombokning avsåg. Fakturorna avser bland annat två kök för 146 000 kr respektive 84 000 kr. En av fakturorna, som avsåg köksutrustning och vitvaror och som uppgick till 163 000 kr, angav som godsmottagare adressen till företagsledarens privata fastighet på en

annan ort. I dokumentationen har A-son beträffande Maskiner och inventarier antecknat att fakturor har granskats utan anmärkning.

I planeringen av revisionen räkenskapsåret 2007 antecknades bland annat följande: ”[Företagsledaren] sköter bokföringen. Bokföringen kan i vissa fall vara bristfällig med inslag av privata kostnader” – – – ”Privata kostnader – Svåra avvägningar gällande aktiveringar av inventarier i fastighet”.

Det framgår inte av dokumentationen om A-son har undersökt var i bolagets hus som köken hade uppförts.

A-son har anfört följande.

Vid sin granskning konstaterade han att de fakturor som fanns i bolagets bokföring var ställda till bolagets adress och att de avsåg inköp av kök, badrum och vitvaror samt byggnadsarbeten och måleriarbeten. Han uppmärksammade inte att en faktura angav företagsledarens privata adress som leveransadress. Han noterade inte heller att leveransen avseende fläktkåpan och spishällen hade skett till en annan adress än bolagets. Han hade sett bolagets fastighet och kunde konstatera att omfattande ombyggnadsarbeten och renoveringar ägde rum men han hade inte varit inne i byggnaden. Han visste att det fanns lägenheter i byggnaden som hyrdes ut möblerade. Mot bakgrund av detta fann han inte anledning att göra någon annan bedömning än att kostnaderna hörde till bolaget.

I en preliminär årsredovisning för räkenskapsåret 2007 presenterades en stor förlust eftersom alla utgifter för reparationer hade kostnadsförts. Efter en genomförd granskning och efter kontakter med bolagets företrädare gjordes bedömningen att en stor del av dessa utgifter rätteligen skulle aktiveras eftersom de avsåg värdehöjande förbättringar av bolagets fastighet. Bokslutet ändrades och en ny årsredovisning togs fram. Han stickprovsgranskade de större fakturorna som först hade kostnadsförts och som sedan aktiverades.

Han bedömde inte att det bland bolagets kostnader hade bokförts privata kostnader till sådana belopp som Skatteverket har funnit. Vid revisionen framkom det att vissa kostnader i bolaget var av privat natur. Efter påpekande togs dessa bort ur redovisningen. Utgifterna för ombyggnader ifrågasattes inte. Han anser sig ha blivit vilseledd av bolaget.

RN gör följande bedömning.

Räkenskapsåren 2006 och 2007 hade bolaget utgifter för ombyggnadsarbeten på fastigheten. Dessa utgifter uppgick till för bolaget väsentliga belopp. A-son har i samband med sin revisionsplanering för det förstnämnda räkenskapsåret noterat att förekomsten av privata utgifter samt investeringarna i fastigheten var frågor som krävde särskild uppmärksamhet. I planeringen av revisionen av det följande räkenskapsåret har han noterat att privata utgifter och svåra avvägningar i fråga om aktiveringar av inventarier i fastigheten förtjänade särskild uppmärksamhet. Dessa förhållanden borde enligt RN:s mening ha föranlett A-son att utföra en särskilt omsorgsfull granskning av just de utgifter avseende inventarier som hade aktiverats som till-gångar.

Av dokumentationen framgår att bolaget hade köpt in tre kök under de två aktuella räkenskapsåren. Eftersom han själv inte hade varit inne i bolagets hus, hade han inte fog för sitt antagande att köken avsåg detta hus utan borde ha kontrollerat detta närmare. Det gäller särskilt som dokumentationen innehåller två större fakturor avseende köksutrustning, vilka angav andra leveransadresser än adressen till bolagets fastighet. Såvitt framgår av dokumentationen har han emellertid inte gjort någon sådan kontroll. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av posten Inventarier, verktyg och installationer i bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006 och 2007 har varit bristfällig.

Med hänsyn till postens väsentlighet medför det ovan sagda att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning för de båda aktuella räkenskapsåren. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

### 3 Lån till företagsledaren

Av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2006 framgår följande.

Bolagets konto för skuld till närstående hade vid årets början ett negativt saldo, men uppvisade därefter under nästan hela räkenskapsåret ett positivt saldo, vilket innebar att bolaget redovisade en fordran på närstående. Som mest uppgick fordran till 242 000 kr. Tre dagar före räkenskapsårets utgång skedde en överföring om 150 000 kr, som minskade bolagets fordran, och vid räkenskapsårets utgång förelåg inte längre någon fordran. Dokumentationen innehåller följande notering: ”Under räkenskapsåret har balansen på skuld till närstående visat ett positivt saldo (lån till ägare) på upp till 230 tkr. Efter det har [företagsledaren] betalat in 150 tkr ...”. Företagsledaren var styrelseledamot och aktieägare i bolaget.

A-son har anfört följande. Kontot användes som ett avräkningskonto mellan företagsledaren och bolaget. På kontot bokfördes löpande resekostnader, utlägg från ägaren och löneuttag. Företagsledningen stämde inte av kontot löpande. I samband med årsskiftet och uttag av lön i december skedde avstämning varvid företagsledaren reglerade saldot. I bokslutet fanns inget kvarstående saldo på kontot. Vid ett möte med företagsledaren påpekade han för denne det olämpliga i att använda avräkningskonto men bedömde att någon anmärkning inte behövde göras i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § 2 aktiebolagslagen (2005:551) följer som huvudregel att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag följer bland annat att bolagets revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot bolaget eller på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Bolaget redovisade under nästan hela räkenskapsåret 2006 en fordran på företagsledaren, som var styrelseledamot och aktieägare i bolaget. Fordran, som tidvis uppgick till betydande belopp, har i dokumentationen benämnts ”lån till ägare” och föranlett en återbetalning från denne. Förhållandena kan inte uppfattas på annat sätt än att utlåning i strid med 21 kap. 1 § 2 aktiebolagslagen hade förekommit. Det har ankommit på A-son att anmärka på detta förhållande i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisions sed. Det förhållandet att någon fordran inte längre förelåg vid räkenskapsårets utgång föranleder ingen annan bedömning.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Se bland annat RN:s beslut den 6 februari 2003 i ärende dnr 2002-1482 och den 13 november 2007 i ärende dnr 2004-1528, referat D 4/03 respektive D 36/07 i RN:s praxis.

#### **4 Sammanfattande bedömning**

RN har ovan konstaterat att A-son har utfört en otillräcklig granskning av en väsentlig balanspost samt att han i en revisionsberättelse har underlåtit att anmärka på otillåten utlåning till företagsledaren.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Ola Forsberg, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.