

D 32/98

Skattemyndigheten i X län har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-son. I denna ifrågasätter skattemyndigheten A-sons granskning av ett redovisat aktieägartillskott. Ett aktiebolag (mottagarbolaget) – som till 76 procent ägdes av två fysiska personer och till 24 procent av ett annat aktiebolag (givarbolaget) – erhöll år 1993 ett aktieägartillskott från givarbolaget om 90 mkr. Mottagarbolaget redovisade tillskottet som en kortfristig fordran i årsredovisningen för år 1993. Givarbolaget, som tog upp aktieägartillskottet som en kortfristig skuld i balansräkningen, redovisade i sitt bokslut per den 31 december 1993 ett negativt eget kapital på drygt 1,5 mkr. A-son som var vald revisor i båda bolagen lämnade en ren revisionsberättelse för mottagarbolaget räkenskapsåret 1993. Revisionsberättelsen är daterad den 16 september 1994.

A-son har yttrat sig och anfört bl.a. följande. Mottagarbolaget hade per bokslutsdagen ett eget kapital om drygt 51,8 mkr. Därutöver fanns obeskattade reserver på ca 16,9 mkr och ett utnyttjat förlustavdrag på ca 20,1 mkr. Bolaget hade vid samma tillfälle en reversskuld till de fysiska aktieägarna på ca 21,8 mkr. Sammantaget innebar detta att mottagarbolagets justerade egna kapital per bokslutsdagen uppgick till ca 68 mkr. Givarbolaget redovisade i sin balansräkning samma år ett värde på sina aktier i mottagarbolaget på 90 mkr. Den rena revisionsberättelsen för mottagarbolaget byggde på att de fysiska aktieägarna, sedan mottagarbolaget utnyttjat sina förlustavdrag, som aktieägartillskott skulle efterskänka sina fordringar på mottagarbolaget och att de därefter skulle sälja sina aktier i bolaget till givarbolaget för nominellt värde - 38 tkr. Givarbolaget skulle därmed äga samtliga aktier i mottagarbolaget till ett bokfört värde om 90 mkr samtidigt som mottagarbolagets justerade egna kapital skulle uppgå till drygt 90,8 mkr. Även om givarbolaget saknade likvida medel att betala skulden med vid bokslutstidpunkten den 31 december 1993 var det, under ovan angivna förutsättningar, sannolikt att det kunde ha tillskapats resurser genom exempelvis avyttring av aktierna i mottagarbolaget till bokfört värde eller genom belåning av aktierna. A-son hänvisar till ett intyg från de två fysiska aktieägarna daterat den 6 december 1995 av vilket framgår att deras avsikt var att som aktieägartillskott efterskänka fordringar på mottagarbolaget om 21,8 mkr samt att sälja sina andelar till givarbolaget för 38 tkr.

RN, som haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation avseende revisionen av mottagarbolaget och givarbolaget räkenskapsåret 1993, gör följande bedömning.

Revisorn skall vid sin granskning bilda sig en välgrundad uppfattning huruvida den i årsredovisningen lämnade informationen är rättvisande. Bland annat skall revisorn genom sin granskning förvissa sig om att de i balansräkningen redovisade tillgångarna existerar och är riktigt värderade. Det som kortfristig fordran redovisade aktieägartillskottet från givarbolaget utgjorde ca 90 procent av mottagarbolagets sammanlagda tillgångar och det möjliggjorde för mottagarbolaget att kunna redovisa ett positivt eget kapital per bokslutsdagen den 31 december 1993. Med hänsyn till aktieägartillskottets väsentliga betydelse för mottagarbolagets ställning har A-son haft anledning att särskilt granska denna post.

Enligt A-son saknade givarbolaget erforderliga resurser för att kunna reglera aktieägartillskottet vid bokslutstillfället den 31 december 1993. Mot bakgrund av de fysiska aktieägarnas utfästelser var det, enligt A-son, dock sannolikt att givarbolaget skulle kunna tillskapa sådana resurser. RN konstaterar att givarbolaget för år 1993 redovisade en ansamlad förlust på 1,6 mkr och att hela koncernen redovisade ett negativt fritt eget kapital om 15,9 mkr. Av A-sons revisionsberättelse för givarbolaget och koncernen år 1993 framgår också att

givarbolaget var likvidationspliktigt och att styrelsens ledamöter bedrev verksamheten under personligt ansvar. Givarbolagets redovisade omsättningstillgångar uppgick vid bokslutstidpunkten den 31 december 1993 till ca 1,5 mkr och de kortfristiga skulderna uppgick till ca 155 mkr, varav aktieägartillskottet utgjorde ca 57 procent. Sammantaget utvisar givarbolagets och koncernens årsredovisning att det var ytterst osäkert om givarbolaget hade möjlighet att tillskapa erforderliga resurser för att reglera sitt åtagande gentemot mottagarbolaget. Att ovan angivna utfästelser skulle ge givarbolaget möjlighet att på sikt reglera sitt åtagande framstår med hänsyn till dess finansiella ställning även det som mycket tveksamt. Med beaktande av givarbolagets ekonomiska situation fanns det också skäl att väga in övriga borgenärers krav om betalning vid bedömningen av bolagets betalningsförmåga. Även om de fysiska aktieägarna lämnat muntliga utfästelser om framtida åtaganden - den skriftliga utfästelsen lämnades först året efter avgivandet av revisionsberättelsen - får det anses utrett att det vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen förelåg en hög grad av osäkerhet beträffande värdet på mottagarbolagets fordran på givarbolaget. Detta borde A-son ha gett uttryck för i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet härvidlag har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons dokumentation avseende revisionen av mottagarbolaget och givarbolaget räkenskapsåret 1993 är mycket kortfattad. Det saknas anteckningar om bedömningar och slutsatser vad avser det aktuella aktieägartillskottet. Det finns inte heller någon anteckning eller notering som anger att de fysiska aktieägarna ens muntligen lämnat någon utfästelse. Inte heller de kontakter A-son uppger sig ha haft med dessa har dokumenterats. Enligt RN:s uppfattning uppfyller därmed inte dokumentationen de krav som uppställts i vid den aktuella tiden gällande föreskrifter, Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8). Genom att inte på ett tillfredsställande sätt dokumentera sina granskningar och bedömningar av aktieägartillskottet har A-son även i detta avseende allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Sammantaget finner RN att A-son i sådan grad åsidosatt sina skyldigheter som revisor att varning bör meddelas. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Åsa-Pia Järliden, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektören Åsa Arffman som föredragit ärendet.