

LR: dom 1999-10-06, mål nr Ö 451-99

KamR: beslut att ej meddela PT, 2001-01-08, mål nr 8431-1999

D 48/98

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag (dnr 1997-361). Vidare har RN utrett omständigheter som framkommit i en tidningsartikel angående av A-son utfärdade intyg i samband med tillskjutande av apportegendom vid nybildning av två aktiebolag (dnr 1997-865).

Dnr 1997-361

Av skattemyndighetens underrättelse framgår bland annat följande. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag, som varit föremål för skatterevision omfattande räkenskapsåret den 1 juli 1992–31 december 1993 samt räkenskapsåret 1994. Bolaget bytte ägare den 6 december 1993. I årsredovisningen för räkenskapsåret 1992/93 redovisade bolaget omsättningstillgångar om 2,4 mkr fördelade på likvida medel om 1,4 mkr och en kortfristig fordran om 1 mkr. Denna fordran var emellertid redan betald och av saldobesked framgick att bolagets bankkonto var tomt per den 31 december 1993. Av transaktionsunderlag som skattemyndigheten infordrat framgår att bankmedel om 2,4 mkr hade överförts till ett annat bolag inom samma sfär som det aktuella bolaget den 17 december 1993. I årsredovisningen för räkenskapsåret 1994 fanns inga omsättningstillgångar redovisade. Det framstår som om bolaget använt sina omsättningstillgångar för att minska en skuld till ett engelskt bolag som den 30 december 1993 sålt en licensrättighet till bolaget för 5,6 mkr.

A-son har i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992/93 varken tillstyrkt eller avstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Härvid har han hänvisat till osäkerhet kring licensrättighetens värde. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1994 har han på samma grund avstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen.

A-son har i yttrande till RN bland annat anfört följande. Han erhöll uppdraget som bolagets revisor i början av år 1994. Bolaget hade då nyligen bytt ägare. Inför revisionen av räkenskapsåret 1992/93 tog han del av ett intyg av bolagets förre revisor utfärdat den 14 december 1993. Av detta intyg framgick att denne hade granskat räkenskaperna och styrelsens förvaltning för tiden fram till den 13 december 1993 och inte funnit något att anmärka på. A-son bad bolagets styrelse att få del av kontoutdrag avseende bolagets bankmedel och en bekräftelse på den kortfristiga fordran som upptagits i årsredovisningen. Några sådana handlingar kunde styrelsen dock inte uppvisa eftersom de fanns kvar hos bolagets förre ägare. Han underrättade då styrelsen skriftligen om att han, som en följd av att han inte fått del av begärda handlingar och beroende på osäkerhet kring licensrättighetens värde, inte skulle kunna tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningen. I revisionsberättelsen återopade han endast osäkerheten kring licensrättigheten eftersom han bedömde att denna post var viktigast. Vad gäller den omständigheten att han inte fått del av kontoutdrag eller någon bekräftelse på fordran ansåg han skrivelsen till styrelsen vara en tillräcklig åtgärd.

Under år 1994 bedrevs ingen verksamhet i bolaget. Vid revisionen detta räkenskapsår underrättade han styrelsen om sin fortsatta osäkerhet beträffande licensrättighetens värde och att han av detta skäl skulle avstyrka fastställande av balans- och resultaträkningen. Samtidigt meddelade han att han inte stod till förfogande för omval. Han känner inte till hur och när de

bankkontoutdrag som framkom vid skatterrevisionen tillfördes räkenskapsmaterialet, men det måste ha skett efter det att han genomförde sina revisioner.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 10 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) i den omfattning som följer av god revisionssed granska bland annat bolagets årsredovisning och räkenskaper. Av 10 kap. 10 § sjätte stycket samma lag följer att revisionsberättelsen skall innehålla bland annat ett särskilt uttalande om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen. För att kunna uttala sig måste revisorn förvissa sig om att redovisade bokslutsposter är riktiga. A-son har bett att få ta del av handlingar som skulle kunna bekräfta värdet på bolagets omsättningstillgångar. Härvid bör framhållas att omsättningstillgångarna utgjorde en avsevärd del av bolagets totala redovisade tillgångar. Han har dock inte fått de begärda handlingarna vilket motiverades med att de fanns kvar hos bolagets förre ägare. A-son har godtagit denna förklaring utan att företa ytterligare åtgärder för att få de aktuella tillgångsposterna bekräftade, t.ex. genom att begära att bolaget skulle anskaffa nya kontoutdrag från banken. Hans passivitet får anses anmärkningsvärd och den utgör ett allvarligt åsidosättande av vad god revisionssed kräver. Vad gäller revisionsberättelsen så utgör det förhållandet att han inte kunnat få bekräftelse av de uppgivna omsättningstillgångarna ett stort osäkerhetsmoment som naturligtvis borde ha anmärkts i revisionsberättelsen och som borde ha föranlett A-son att avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. A-son har emellertid i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1993 uppgett att han varken tillstyrker eller avstyrker fastställande av resultaträkningen och balansräkningen och därvid endast hänvisat till osäkerhet om värdet av bolagets licensrättighet. Härigenom får även revisionsberättelsen anses bristfällig.

Dnr 1997-865

Genom en tidningsartikel har RN fått kännedom om att A-son krävts på skadestånd av två konkursbon. Av förvaltarberättelserna framgår bland annat följande.

A-son var vald revisor i ett aktiebolag, fortsättningsvis benämnt tidningsbolaget, vars verksamhet innebar bland annat handel med tidskrifter och andra grafiska produkter. Vidare var han vald revisor i ett dotterbolag till tidningsbolaget, här kallat bilbolaget. A-sons uppdrag hade påbörjats när bolagen registrerades, i november 1995 respektive i januari 1996. Vid bildandet av tidningsbolaget tillsköt dess engelska moderbolag ett parti tidningar som apportegendom. Tidningspartiet värderades till 500 000 kr vilket utgjorde bolagets hela aktiekapital. Därefter såldes tidningspartiet till ett grekiskt bolag. Tidningsbolaget fick genom ifrågavarande affär en fordran på det grekiska bolaget på 500 000 kr. En del av denna fordran, närmare bestämt 200 000 kr, användes som apportegendom när tidningsbolaget bildade bilbolaget i januari 1996. Tidningsbolaget erhöll endast 100 000 kr i betalning för sin fordran på det grekiska bolaget. Bilbolaget fick inte alls betalt. Vid en efterföljande polisutredning har det visat sig att det inte funnits något grekiskt bolag med det namn som hade uppgivits. Det har även visat sig att den uppgivna företrädaren för bolaget – som hade gått i borgen för skulden till bilbolaget – var restförd hos kronofogdemyndigheten för betydande skuldbelopp. Då det under våren 1996 stod klart för styrelserna i tidningsbolaget och bilbolaget att de inte skulle få någon ytterligare betalning avstannade verksamheten i båda företagen. A-son avträdde som revisor i bolagen i september 1996. Bolagen försattes därefter i konkurs i januari 1997. Inför respektive bolags registrering hade A-son avgett intyg enligt 2 kap. 9 § andra stycket aktiebolagslagen och därvid bland annat intygat respektive apportegendoms värde. Till grund för värderingen av tidningspartiet har A-son haft ett inventeringsintyg. Den person som utfärdat detta har emellertid uppgett att hans uppdrag inte gick ut på att värdera lagret utan endast att kontrollräkna tidningarnas antal samt att kontrollera vilka

försäljningspriser som angavs på tidningarna. Vid tillfället för denna inventering var tidningarna ett par-tre månader gamla.

A-son har i yttrande till RN bland annat anfört följande. På hans begäran skedde en inventering av tidningspartiet av en utomstående person. Han var därefter i kontakt med denne och förvissade sig om att tidningarna hölls avskilda för tidningsbolagets räkning. Vidare studerade han ett urval av tidningarna och konstaterade att de endast torde intressera läsare med särskilt fackintresse. Han bedömde därför att tidningarna kunde betraktas som facklitteratur och att utgivningsdatum således var av mindre intresse. Han noterade även i annonser där tidskrifter av aktuellt slag utbjöds att priset översteg det pris som stod tryckt på tidskrifterna. Dessutom konstaterade han att en snabb avyttring av tidningarna inte var något krav för bolagets verksamhet i sig. Såvitt avsåg det skuldebrev som utgjorde aktiekapitalet i bilbolaget konstaterade han att handlingen uppfyllde de krav som ställs på löpande skuldebrev och att skuldebrevet fanns i bolagsstiftarnas besittning. Då den kvarvarande löptiden var kort fann han det rimligt att värdera fordran till nominellt belopp. Därmed ansåg han sig i båda fallen kunna intyga att respektive egendom var till nytta för bolagen, att egendomen hade angivet värde och att egendomen hade tillförts bolagen. Han har uppfyllt normala aktsamhetskrav vid sin granskning av egendomen. Det kan inte anses åligga en revisor att genomföra sin granskning i syfte att avslöja brott. Skadeståndstvisten med de två konkursbona är numera bilagd.

RN gör följande bedömning.

Vid nyregistrering av ett aktiebolag där apportegendom tillskjuts som aktiekapital skall det enligt 2 kap. 9 § andra stycket 4 aktiebolagslagen företas ett yttrande från auktoriserad eller godkänd revisor. Av yttrandet skall framgå att all apportegendom är tillförd bolaget, att egendomen i stiftelseurkunden inte har åsatts högre värde än dess verkliga värde för bolaget och att egendomen är eller kan antas bli till nytta för bolaget. Revisorn skall i yttrandet även beskriva apportegendomen och ange vilken metod som har använts vid värderingen av den. Särskilda svårigheter att uppskatta egendomens värde skall anmärkas.

Beträffande apportintyget avseende tidskrifterna kan följande konstateras. Egendomen var i stiftelseurkunden upptagen till ett avsevärt belopp, 500 000 kr, vilket utgjorde tidningsbolagets hela egna kapital. A-son borde med hänsyn härtill ha iakttagit stor försiktighet vid sin värdering och vidtagit noggranna kontroller. RN noterar att tidskrifterna vid tidpunkten för bolagsbildningen var flera månader gamla och att dess läsekrets var begränsad, omständigheter som borde ha föranlett A-son att i än högre grad ifrågasätta värderingen av egendomen. De kontrollåtgärder A-son vidtagit har varit klart otillräckliga. Han borde vid själva värderingen ha anlitat en extern sakkunnig. Om en sådan åtgärd inte skulle ha bekräftat det i stiftelseurkunden uppgivna värdet borde han inte ha utfärdat ifrågavarande apportintyg.

När det gäller apportintyget avseende skuldebrevet kan följande sägas. Då ett skuldebrev tillskjuts som enda kapital vid en bolagsbildning är det väsentligt att förvissa sig om att fordran är säker. A-son borde i första hand ha kontrollerat gäldenärsbolagets ekonomiska ställning. Om en sådan kontroll inte hade varit möjlig hade det varit desto mer angeläget att kontrollera borgensmannens betalningsförmåga. A-son har endast konstaterat att skuldebrevets återstående löptid var kort och därmed godtagit att det upptogs till nominellt värde. Med hänsyn till det ovan anförda får hans undersökning även i detta fall anses ha varit klart otillräcklig.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har vid revision i ett aktiebolag dels underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att han inte fått tillgång till handlingar som bekräftade bolagets redovisade tillgångar, dels

underlåtit att på grund av detta faktum avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Vidare har A-son i samband med bolagsbildningar intygat att apportegendom hade visst värde. Han har dock inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att förvissa sig om att uppgivet värde var riktigt. Vid en samlad bedömning finner RN att A-son i hög grad har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN har i ett tidigare beslut den 16 juni 1997 meddelat A-son varning på grund av att han vid utförande av ett revisionsuppdrag dels underlåtit att anmärka på att det reviderade bolagets redovisning på ett allvarligt sätt avvikit från bokföringslagens krav, dels utan vidare kontrollåtgärder godtagit uppgifter som lämnats av bolagets företagsledare och som varit väsentliga för bedömningen av bolagets resultat och ställning (dnr 1994-827). Beslutet har fastställts av länsrätten och har därefter överklagats till kammarrätten av A-son. Även om RN:s beslut inte hade meddelats vid tidpunkten för de händelser som nu är föremål för prövning måste det anses försvårande att A-son återigen befunnits ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med hänsyn till att A-son i hög grad och vid flera tillfällen åsidosatt sina skyldigheter som revisor finner RN omständigheterna vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas.

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.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Per Eskilsson samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.