

D 43/05

Innehållet i anmälan och övriga handlingar i ärendet

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag under räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99. Räkenskapsåren omfattade perioden den 1 juli–30 juni. Bolagets balansomslutning för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99 uppgick till 1,8 mnkr respektive 2 mnkr.

Vid ingången av räkenskapsåret 1997/98 bedrev bolaget restaurangverksamhet. I mars 1998 överläts aktierna i bolaget till nya ägare, varefter bolagets verksamhet ändrades till sjötransporter.

Av anmälan framgår att det i årsredovisningarna för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99 bland bolagets tillgångar har ingått ett belopp om 575 000 kr, vilket skall ha avsett förutbetalda hyreskostnader. Beloppet hänför sig till bolagets försök att förvärva hyresrätten till en lokal under november/december 1997. Till anmälan har bifogats ett antal bilagor, vilka rör nämnda hyresrätt. En bilaga utgörs av ett avtal om överlåtelse av en hyresrätt, undertecknat den 3 december 1997, enligt vilket bolaget skulle ha förvärvat hyresrätten till en lokal för sammanlagt 900 000 kr. Enligt avtalsvillkoren skulle bolaget reglera säljarens hyresskuld på 500 000 kr direkt till hyresvärden samt därutöver betala 400 000 kr till säljaren. En annan bilaga utgörs av ett brev från hyresvärden till säljaren, daterat den 26 november 1997, enligt vilket hyresvärden skall ha godkänt överlåtelsen och att restaurangverksamhet skulle bedrivas i lokalen under förutsättning att säljaren reglerade sin hyresskuld senast den 8 december 1997 samt att köparen (bolaget) kunde garantera sex månaders hyra. Anmälaren har vidare bifogat kopior av fem fakturor à 100 000 kr inklusive mervärdesskatt utfärdade av hyresvärden och ställda till säljaren av hyresrätten, på vilka det av kvitton från posten framgår att fakturorna betalats i början av december 1997. Ytterligare ett överlåtelseavtal har bifogats anmälan. Av dess lydelse framgår att bolaget i januari 1998, med hänvisning till att hyresvärden inte har accepterat bolagets verksamhet, vidareförsålt hyresrätten till två fysiska personer för 400 000 kr.

Enligt anmälares uppgifter har bolaget återfått på hyresfakturorna belöpande mervärdesskatt om totalt 100 000 kr.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 anges att bolaget under året – som en del av ett rörelseförvärv – har anskaffat inventarier för 1,1 mnkr, vilka per balansdagen redovisades med 0,9 mnkr.

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98, som är daterad den 30 juli 1999, endast anmärkt på att mervärdesskatt har inbetalats för sent samt att årsredovisningen ”inlämnats” för sent. Hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 1998/99 är daterad den 18 januari 2000 och innehåller inga anmärkningar. A-son har således inte anmärkt på att ovan angivet belopp om 575 000 kr har redovisats som tillgång i bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99. Redovisat justerat eget kapital uppgick dessa räkenskapsår till 160 000 kr respektive 116 000 kr.

Tillämpliga regler

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Vid samma tidpunkt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för

revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft och RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Revisionsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren avgavs före den 1 januari 2002. Med stöd av det ovan anförda tillämpar RN i detta fall de äldre bestämmelserna.

Bolagets redovisning av betalningar för att förvärva en hyresrätt

A-sons revisionsdokumentation

A-sons dokumentation är i huvudsak densamma för de två aktuella räkenskapsåren. Dokumentationen utgörs av en kopia av hyresvärdens i avsnitt 1 nämnda brev av den 26 november 1997. Därutöver finns kopior av de fem fakturor à 80 000 kr (100 000 kr inklusive mervärdesskatt), vilka också redogjorts för i avsnitt 1. Dessutom finns en handling på vilken det återfinns såväl en kopia av en check på 100 000 kr utfärdad till en privatperson, som en kopia av en postväxel på 100 000 kr. Av dessa 200 000 kr har endast 100 000 kr bokförts. Namnet på den person som checken är utställd till överensstämmer med namnet på den köpare som bolaget, enligt avtalet daterat i januari 1998, vidareöverlät lokalen till. Av postväxeln framgår inte vem som har haft rätt att lösa in den. Vidare finns en kopia av en revers på 100 000 kr utfärdad den 6 december 1997 av bolaget till förmån för säljarbolaget eller order med anteckning om kvittering av 75 000 kr "så som varande full betalning enligt överenskommelse". Detta belopp avser slutbetalning för hyresrätten. Slutligen finns ett intyg, utfärdat den 15 februari 1999 av en av bolagets tidigare ägare, i vilken det uppges att bolaget har en "processbar" fordran på hyresvärden för "utebliven lokal".

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 1997/98 finns därutöver ett utdrag ur bolagets huvudbok enligt vilket ovan angivna transaktioner har bokförts som hyreskostnader till ett sammanlagt belopp om 575 000 kr. Per balansdagen den 30 juni 1998 har beloppet omförs från hyreskostnader till förutbetalda hyreskostnader.

Av huvudboken framgår även att saldot på kontot ingående mervärdesskatt har ökat med 100 000 kr i samband med betalningarna av ovan nämnda fakturor. Av huvudboken framgår vidare att en transaktion som benämns "återbetald moms" har bokförts den 15 mars 1998 och minskat saldot på nämnda konto med 100 000 kr. Saldot på kassakontot har ökat med motsvarande belopp.

Ingendera av ovannämnda handlingar har försetts med någon anteckning, kommentar eller annat tecken på vilka granskningsåtgärder eller överväganden som har gjorts med anledning av bolagets redovisning av ovanstående belopp.

A-sons yttranden

A-son har anført bland annat följande. Han inledde revisionsarbetet rörande räkenskapsåret 1997/98 i mitten av år 1999. De två överlåtelseavtal som bifogats till anmälan har han inte tidigare tagit del av. Han har i stället vid sin revision av räkenskapsåret 1997/98 varit hänvisad till att på egen hand inhämta bekräftelse från hyresvärden om att överlåtelsen av hyresrätten till lokalen hade godkänts. Rubriceringen i balansräkningen kan diskuteras, men den var en markering att ägandet av hyresrätten vid boksluts- och revisionstillfällena inte var helt klarlagt

och bevisad, eftersom han inte hade fått ta del av något slutgiltigt hyresavtal. Alla affärshändelser överensstämde med uppgifter som bolaget hade lämnat rörande omständigheterna kring förvärvet, men formalia hade inte hunnits med till bokslutstidpunkten. Som underlag för sin granskning har A-son haft de kopior av betalningsverifikationer samt ”skriftväxling med hyresvärden” som ingår i hans dokumentation. De handlingar som han hade tillgång till utvisade att bolaget var på väg att genomföra ett förvärv av en hyresrätt från en extern överlåtare, att medel till affären hade tillskjutits av aktieägare och att hyresavtal inte förelåg per balansdagen men att ett sådant skulle upprättas. Det var enligt A-sons mening adekvat att redovisa posten som en förutbetalad kostnad till dess att fullständiga handlingar beträffande förvärvet presenterades. På så sätt blev posten tills vidare resultatneutral, tillgångsredovisad och föremål för uppföljning vid efterkommande räkenskapsår. Eftersom han inte deltog i parternas förhandlingar vet han inte hur hyresrätten var tänkt att användas i bolagets verksamhet efter aktieöverlåtelsen i mars 1998. Vid revisionen av räkenskapsåret 1998/99 fick han inte några nya underlag eller fakta som gav honom anledning att misstänka att han tidigare hade presenterats felaktig information angående hyresrätten.

RN:s bedömning

I bolagets årsredovisningar för bägge räkenskapsåren har under posten förutbetalda kostnader ingått ett belopp om 575 000 kr. I ärendet har framkommit att beloppet motsvarar summan av ett antal delbetalningar som erlagts i syfte att förvärva hyresrätten till en lokal där restaurangverksamhet skulle bedrivas. Samtidigt visar utredningen att det råder stor oklarhet rörande bolagets övertagande av denna hyresrätt och bokföringen av olika transaktioner i samband härmed. Då det rör sig om en för bolaget väsentlig tillgångspost samt med hänsyn till ovan nämnda oklarheter har det ålegat A-son att ägna särskild uppmärksamhet åt denna post. Utan den tillgångsförda posten skulle bolagets registrerade aktiekapital ha varit helt förbrukat per balansdagen den 30 juni 1998.

A-son har själv uppgett att rubriceringen såsom förutbetalad kostnad var en markering att överlåtelsen av hyresrätten inte var helt klarlagd och bevisad eftersom han inte hade fått ta del av något ”slutgiltigt hyresavtal”. Han har vidare uppgett att han istället varit hänvisad till att på egen hand inhämta bekräftelse från hyresvärden om att överlåtelsen av lokalen hade godkänts. Det enda tecknet på kontakt med hyresvärden som framgår av A-sons dokumentation utgörs av kopian av det brev som är daterat den 26 november 1997 och som innehåller ett preliminärt förhandsbesked från hyresvärden inför en kommande hyresrättsöverlåtelse. A-son utförde revisionen för räkenskapsåret 1997/98 under sommaren 1999. Vid den tidpunkten hade cirka ett och ett halvt år förflutit sedan bolaget erlagt samtliga delbetalningar i syfte att förvärva hyresrätten. För tiden därefter har bolaget inte redovisat några hyreskostnader över huvud taget. Därtill kommer att bolaget under mars 1998 helt ändrade verksamhetsinriktning från restaurangverksamhet till sjötransporter. Med hänsyn till det ovan anförda finner RN att A-son inte haft grund för att godta bolagets redovisning av här aktuellt belopp om 575 000 kr som en tillgång.

Det förhållandet att A-son har godtagit ovan nämnda redovisning framstår som anmärkningsvärt – särskilt med hänsyn till att han inte tycks ha uppmärksammat följande omständigheter. Som ovan angetts har saldot på kontot ingående mer-värdesskatt ökat med 100 000 kr i samband med betalningarna av de fem aktuella fakturorna. Vidare har en transaktion som benämnts ”återbetalad moms” bokförts den 15 mars 1998 och minskat saldot på detta konto med 100 000 kr. Saldot på kassakontot har ökat med motsvarande belopp. Då omsättning av hyresrätt inte är belagd med mervärdesskatt hade sådan skatt inte kunnat utgå på beloppet i fråga. Inte heller hade bolaget kunnat tillgodogöra sig avdrag för mervärdesskatt då underlaget utgjordes av fakturor som var ställda till ett annat bolag. Det finns dock inget i A-sons

dokumentation eller i hans svar till RN som tyder på att han har ifrågasatt eller ens reflekterat över ovan nämnda bokföringstransaktioner.

Vid avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1998/99 hade ytterligare sex månader förflutit utan att några nya revisionsbevis hade presenterats. RN finner därför att A-son inte heller beträffande detta räkenskapsår har haft grund för att godkänna att ovan nämnda belopp om 575 000 kr redovisades som en tillgång. Genom att trots detta tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99 har A-son åsidosatt god revisionssed. Särskilt allvarligt är detta med tanke på att utan dessa tillgångar hade bolagets registrerade aktiekapital varit förbrukat i sin helhet.

Redovisning av förvärvade inventarier

A-sons revisionsdokumentation och yttrande

Av ett utdrag ur huvudboken framgår att bolaget under räkenskapsåret 1997/98 har förvärvat inventarier för 1,1 mnkr, vilka per den 30 juni 1998 var bokförda till 0,9 mnkr. Av nämnda utdrag framgår vidare att inventarierna har övertagits från aktieägarna. Några underlag eller anteckningar beträffande granskning av transaktionen finns inte i A-sons dokumentation. A-son har förelagts att redogöra för sin granskning i nu aktuellt avseende, men har inte lämnat några närmare uppgifter.

RN:s bedömning

Av A-sons svar till RN framgår inte att han har vidtagit några kontroller eller tagit del av något underlag beträffande bolagets förvärv av inventarier. Inte heller har det framkommit att han har vidtagit några åtgärder för att kontrollera existens och värde av dessa per balansdagen. Med hänsyn till att det varit fråga om bolagets största tillgångspost samt då förvärvet inte har skett från en extern part utan från ägarna till bolaget, finner RN att A-sons bristande granskningsinsats har varit ett anmärkningsvärt avsteg från god revisionssed.

A-sons dokumentation

A-sons revisionsdokumentation består – utöver årsredovisning, revisionsberättelse och bolagsstämmoprotokoll – av ett registreringsbevis för bolaget, schematiska granskningsrapporter på vilka noteringar har gjorts med streck, ok eller Ja/Nej, kopia av en handling rubricerad ”SRS Vägledning för revision” med några kommentarer i anslutning till vissa rubriker, räkenskapshandlingar samt bokslutshandlingar. Dokumentationen, som i huvudsak varit densamma för de två här aktuella räkenskapsåren, saknar i stort sett anteckningar och noteringar.

Av 10–14 §§ i 1997 års föreskrifter (RNFS 1997:1) framgick att en revisor var skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag.¹ Revisionsdokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Av A-sons dokumentation framgår inte hur granskningen av enskilda poster genomförts och inte heller granskningens omfattning. Det går inte heller att utläsa vilka iakttagelser och överväganden som A-son har gjort i samband med sin granskning. Hans revisionsdokumentation uppfyller således inte kraven i föreskrifterna. RN konstaterar därmed att A-son även i detta hänseende har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

¹ Dokumentationsskyldigheten framgår numera av 24 § revisorslagen (2001:883) och specificeras närmare i 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått ovan har A-son vid revisionen av två räkenskapsår godtagit bolagets redovisning av ifrågavarande utgifter som tillgång. Vidare har han inte vidtagit godtagbara granskningsåtgärder beträffande bolagets inventarier. Därutöver har han inte uppfyllt dokumentationskraven enligt RN:s föreskrifter. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen (1995:528) 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, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, 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 Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.