

LR: dom 2008-06-30, mål nr 22142-07

KamR: beslut att ej meddela PT, 2008-09-15, mål nr 6363-08

D 31/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan mot auktoriserade revisorn A-son.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i två aktiebolag, här kallade myntbolaget och servicebolaget. Myntbolaget ägdes av en person, här kallad företagsledaren. Servicebolaget ägdes av företagsledaren och dennes hustru. Myntbolaget hade tidigare bedrivit handel med mynt, presenter och turistsouvenirer men bedrev sedan år 2002 inte någon verksamhet. I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2002–2005 togs myntbolagets varulager upp till samma belopp, 161 900 kr, vilket utgjorde mellan 95 och 98 procent av bolagets totala tillgångar. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 100 000 kr och det egna kapitalet uppgick de fyra aktuella räkenskapsåren till mellan 54 000 kr och 57 000 kr. För dessa år lämnade A-son revisionsberättelser utan anmärkning. – A-son fakturerade myntbolaget 17 500 kr avseende revisionsarvodet för räkenskapsåren 2000 och 2001. Härav betalade bolaget endast 3 000 kr. Han fakturerade inte något revisionsarvode för räkenskapsåren 2002–2005 förrän i januari 2007, då han fakturerade 21 750 kr avseende sin sammanlagda arvodesfordran för räkenskapsåren 2002–2005. I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2003–2005 redovisades inte någon upplupen kostnad för revisionerna avseende dessa räkenskapsår. – I februari 2005 förvärvade A-son samtliga aktier i servicebolaget av företagsledaren och dennes hustru. I samband med förvärvet avgick han som revisor i servicebolaget men kvarstod som revisor i myntbolaget. Vid tiden för förvärvet hade servicebolaget en fordran på myntbolaget om 47 000 kr. Härav kvarstod 17 000 kr oregrerat då myntbolaget försattes i konkurs i februari 2007.

A-son har uppgett följande. Företagsledaren upprättade per den 31 december 2002 en inventeringslista för myntbolagets kvarvarande lager. Lagret inventerades och prissattes av företagsledaren, i vars bostad lagret förvarades. Lagret bestod av gamla mynt, frimärken och numismatisk litteratur. Vid besök hos denne under år 2002 kunde A-son konstatera att lagret existerade. Han gick igenom listan med företagsledaren och påpekade att kvantiteter och priser borde sättas ut. Något mer arbete lades inte ned då bolaget skulle avvecklas. Han ansåg att det inte var ekonomiskt försvarbart att anlita en expert för värdering av lagret eftersom bolaget var under avveckling och företagsledaren hade intygat att alla fordringsägare skulle erhålla full betalning. Företagsledaren hade även uppgett att han avsåg att köpa ut varulagret till verkligt värde, dock lägst till bokfört värde. Vid revisionerna av de följande tre räkenskapsåren, 2003–2005, frågade han företagsledaren hur det gick med avvecklingen av bolaget och fick då till svar att den var ”på gång”. Av årsredovisningarna framgick att det inte hade skett någon försäljning och att det inte hade gjorts några inköp. – Eftersom myntbolaget inte hade betalat erhållna fakturor för revisionerna av räkenskapsåren 2000 och 2001 lät han bli att fakturera bolaget för revisionerna av räkenskapsåren 2002–2005. Bolaget redovisade upplupna kostnader om 4 000 kr för revisionen av räkenskapsåret 2002. Till följd av tidsbrist och med hänsyn till företagsledarens sjukdom godtog han att inga upplupna kostnader redovisades avseende revisionsarvode för räkenskapsåren 2003–2005. Han påpekade dock för företagsledaren och för den person som biträdde bolaget med redovisningen att ”arvode för revision skulle bokas upp för respektive år”. Han redovisade själv inte några upplupna intäkter i sin egen rörelse avseende revisionsarvode från myntbolaget för räkenskapsåren 2002–2005. – Då han förvärvade servicebolaget var avsikten att han skulle sälja bolaget vidare för att hjälpa till med avvecklingsprocessen. Han äger

dock alltså bolaget, eftersom han inte ville sälja servicebolaget vidare förrän dess mellanhavanden med myntbolaget var lösta, vilket fördröjdes till följd av företagsledarens sjukdom. Servicebolagets fordran på myntbolaget avsåg varuinköp och hade uppstått innan han förvärvade servicebolaget. Han har inte varit styrelseledamot i servicebolaget.

RN gör följande bedömning.

Myntbolagets redovisade varulager utgjorde räkenskapsåren 2003–2005 mellan 95 och 98 procent av bolagets totala redovisade tillgångar. Lagret utgjorde därmed en väsentlig post att granska. Härtill kommer att bolagets egna kapital endast marginellt översteg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Även en mindre nedskrivning av lagervärdet skulle således ha kunnat medföra skyldighet för bolaget att upprätta kontrollbalansräkning. A-son vidtog emellertid vid revisionerna av räkenskapsåren 2003–2005 inte några granskningsåtgärder avseende varulagret utöver att han tog del av inventeringslistor som hade upprättats tidigare år och konstaterade att inga inköp eller försäljningar hade redovisats. Med hänsyn till lagrets centrala betydelse för bolaget borde han ha vidtagit ytterligare åtgärder för att förvissa sig om lagrets existens och värde.

A-son fakturerade inte sitt revisionsarvode för revisionerna av räkenskapsåren 2002–2005 förrän i januari 2007. Arvodena för räkenskapsåren 2003–2005 redovisades inte heller som upplupna kostnader i myntbolaget eller som upplupna intäkter i A-sons rörelse. Att fakturera sitt arvode så långt i efterhand är inte förenligt med god revisorssed, jfr RN:s Praxis D 2/01. Han borde ha fakturerat revisionsarvodet för de aktuella räkenskapsåren i vart fall inom några månader efter det att respektive års revision hade avslutats. Beloppen borde ha redovisats som intäkter i hans egen rörelse och som kostnader i myntbolaget för de perioder på vilka de belöpte.

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

En av de situationer, i vilka det råder en sådan presumtion som avses ovan, är då revisorn har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet, 21 § första stycket 1 a) revisorslagen. Så är fallet då revisorn har affärsmässiga relationer med revisionsklienten utöver vad som följer med revisionsuppdraget. Som exempel på en sådan relation nämns i revisorslagens förarbeten att revisorn eller någon revisorn närstående har gett lån till revisionsklienten, se prop. 2000/01:146 s. 101. Den situation A-son försatte sig i genom att förvärva aktierna i ett bolag, som hade en fordran på en av hans revisionsklienter avseende försålda varor, är enligt RN:s bedömning att jämföras med en sådan lånesituation som omnämns i förarbetena. Till detta kommer att A-sons revisionsarvoden för räkenskapsåren 2000 och framåt var obetalda. Arvodesfordran för räkenskapsåren 2000–2005 uppgick till 36 250 kr. Detta förhållande får i sig anses ha gett skäl att ifrågasätta hans oberoende, jfr vad FAR SRS har anfört härom i uttalandet God revisorssed vid hantering av risk för arvodesförlust: ”Om större förfallna arvodesbelopp är obetalda kan ... intressenterna tänkas ifrågasätta revisorns opartiskhet och självständighet”. Att sedan länge förfallna arvodesfordringar kan ge upphov till ett oberoendehot framgår även av avsnitt 8.3 i EG:s rekommendation Revisorers oberoende i EU: Grundläggande principer (2002/590/EG).

Vad som har anförts ovan om servicebolagets fordran och A-sons arvodesfordran har var för sig medfört ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet som revisor. Det föreligger inte någon särskild omständighet som avses i 21 § andra stycket revisorslagen. Inte heller har det gjorts gällande att det har vidtagits någon sådan åtgärd som avses i nämnda lagrum. A-son skulle därför ha av sagt sig revisionsuppdraget i myntbolaget. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son, genom vad som ovan har beskrivits, på flera sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att det finns grund för att meddela A-son varning. Därtill kommer att RN år 2002 meddelade honom varning till följd av att han hade godtagit felaktig redovisning hos en revisionsklient, dnr 2000-272 och 2000-1290.

Med stöd av 32 § andra stycket 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, 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 Göran Raspe samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.