

D 6/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende auktoriserade revisorn A-son och med anledning därav öppnat ett disciplinärende, dnr 2000-575. Vidare har RN i samband med A-sons ansökan om fortsatt auktorisation som revisor uppmärksammat vissa förhållanden rörande hans verksamhet vilka föranlett RN att öppna ett ytterligare disciplinärende, dnr 2000-1300.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärenden de äldre bestämmelserna.

Dnr 2000-575

Skattemyndighetens underrättelse avser A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag, fortsättningsvis benämnt försäljningsbolaget. Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande.

Den 25 juni 1998 bekräftade A-son skriftligt att han åtog sig uppdraget som revisor i försäljningsbolaget. Den 30 samma månad valdes han vid ordinarie bolagsstämma till bolagets revisor. Dagen innan, dvs. den 29 juni 1998, hade han avgett en ren revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1997. I november 1998 avgick A-son som revisor. Försäljningsbolaget försattes i konkurs den 8 december 1998.

Enligt försäljningsbolagets förvaltningsberättelse för år 1997 bestod verksamheterna bl.a. av marknadsföringsuppdrag inom tobakshandel och handel med värdepapper. Vidare uppgavs att en hotellanläggning i Elfenbenskusten skulle restaureras och senare marknadsföras i Europa. Enligt förvaltningsberättelsen hade denna anläggning tillförts bolaget som fritt eget kapital med "rättigheter" under 10 år. Enligt ett avtal, ingivet i ärendet av A-son, skulle ifrågavarande egendom överföras från ett bolag i Elfenbenskusten till försäljningsbolaget utan vederlag. Försäljningsbolagets omsättning år 1997 uppgick till 8,3 mnkr och balansomslutningen till 20,7 mnkr.

Marknadsföringsuppdraget inom tobakshandel innebar att informera personer i Sverige om deras möjligheter till egen införsel av cigaretter för privat bruk från annat EU-land. Försäljningsbolaget annonserade i tidningar och genom flygblad om kursbrev och att kunderna i samband med köp av ett sådant brev skulle erhålla en cigarettlimpa "i present". Försäljningsbolaget tog emot förskottsbetalningar från kunderna och gjorde sedan beställning av cigaretterna från en grekisk tobaksleverantör. Cigaretterna levererades antingen till försäljningsbolaget eller direkt till kunderna. Bokföring av dessa transaktioner gjordes över klientmedelskonton. Försäljningsbolaget erhöll ersättning för sina tjänster i form av provision. Provisionsintäkterna uppgick till 55 000 kronor år 1997. Försäljningsbolaget var inte registrerat som skattskyldigt enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Denna del av bolagets verksamhet blev föremål för såväl skatterevision som brottsutredning. Försäljningsbolagets företrädare dömdes av Hovrätten för västra Sverige den 12 oktober 2000, mål nr B 2078-00, till fängelse för

bokföringsbrott, grovt skattebrott, brott mot tobaksskattelagen och varusmuggling.¹ Av hovrättens dom framgår att bolaget hade skyldighet att betala punktskatt i Sverige.

Försäljningsbolaget hade i december 1997 bokfört ett "exploateringsprojekt" (18 447 000 kronor) samt organisationskostnader (1 905 000 kronor) som anläggningstillgång i debet och fritt eget kapital i kredit. Verifikationen utgjordes av en bokföringsorder vilken inte utvisar vad tillgångarna avsåg. De sålunda redovisade tillgångarna svarade per balansdagen den 31 december 1997 för ca 98 procent av bolagets balansomslutning. Enligt förvaltningsberättelsen skulle, som framgått ovan, anläggningstillgångarna avse en hotellanläggning i Elfenbenskusten. Under konkursutredningen uppgav försäljningsbolagets företrädare att hotellanläggningen i fråga inte existerade.

Under första hälften av december månad 1997 köpte försäljningsbolaget samtliga aktier i fyra aktiebolag för totalt 8 221 635 kronor. Köpen finansierades med lån från ett utländskt bolag, ett bolag som för övrigt förekommer i samband med hotellaffären i Elfenbenskusten. I slutet av samma månad försåldes aktierna utan egentlig vinst eller förlust och lånet återbetalades. Enligt konkursförvaltaren har något klart motiv till dessa affärer inte framkommit under konkursutredningen men kan det inte uteslutas att aktieaffärerna skedde för att "blåsa upp" resultaträkningen och därigenom ge utomstående betraktare intryck av att verksamheten var mer omfattande än den i verkligheten var.

A-son har anfört bland annat följande.

Han accepterade revisionsuppdraget i försäljningsbolaget eftersom han hade goda erfarenheter av den juristfirma som skötte bolagets redovisning. Genom juristfirmans företrädare fick han uppgift om att den dåvarande revisorn ville avgå från sitt uppdrag. Han tog inte någon egen kontakt med denne. Alla kontakter med försäljningsbolaget skedde via juristfirman. A-son avgick från uppdraget i november 1998 när han insåg att de personer som verkade i och företrädde försäljningsbolaget inte motsvarade den beskrivning han tidigare fått och när han fått veta att polisutredning pågick beträffande bolagets aktiviteter.

När det gällde handeln med cigaretter hade A-son fått en redogörelse för projektet av företrädaren för juristfirman. Denne hade även redogjort för sina förfrågningar hos olika myndigheter beträffande upplägget och de svar han därvid fått. Med detta ansåg sig A-son kunna godkänna upplägget. Betalningsströmmar och hantering av likvida medel granskade han på så sätt att han gick igenom det aktuella redovisningsmaterialet och förde samtal med företrädaren för juristfirman.

Beträffande försäljningsbolagets största tillgångar, exploateringsprojektet och den aktiverade organisationskostnaden, hade A-son tillgång till ett avtal vilket enligt A-sons utsago innebar att nyttjanderätten till en hotellanläggning överfördes till försäljningsbolaget från ett bolag (ABH) i Elfenbenskusten. A-son har till RN ingett en kopia av avtalet, enligt vilket "[a]lla rättigheter, oavkortat och utan undantag, som tillfaller en ägare beträffande ABH:s egendom ---- total yta 221.553 m² överförs till [försäljningsbolaget]". Vidare skulle, enligt avtalet, försäljningsbolagets företrädare få "full och oinskränkt dispositionsrätt i alla avseenden över fastigheten". Utöver avtalet har A-son ingett handlingar som han uppger vara upprättade av Elfenbenskustens statsbank och av landets turistministerium. Dessa handlingar bekräftar enligt A-son att rättigheterna åsatts ett värde som, omräknat till svenska kronor, uppgick till 18 447 000 kronor. Juristfirmans företrädare visade även foton, ritningar m.m. så att A-son kunde göra en bedömning av hotellprojektet. RN har frågat A-son vilken information han fick om parterna i avtalet och deras inbördes relationer, vilka motiv det fanns för att överföra tillgångarna vederlagsfritt till försäljningsbolaget och vilka medel eller finansieringsmöjligheter försäljningsbolaget förfogade över för att kunna utveckla projektet. A-son har svarat att parterna

¹ Hovrättens dom har vunnit laga kraft.

i avtalet beskrivits av juristfirmans företrädare och att han för egen del inte vet något om parternas inbördes relationer. Motivet för att överföra tillgångarna vederlagsfritt var enligt A-son att "undvika personligt ansvar" och att använda försäljningsbolagets finansiella styrka och möjligheter. A-son undersökte inte försäljningsbolagets framtida möjligheter att utveckla projektet. På RN:s fråga om hur organisationskostnaderna om 1,9 mnkr kan ha betalats av försäljningsbolaget har A-son svarat att de betalats av den person som upplåtit rättigheterna beträffande hotellanläggningen i Elfenbenskusten.

Försäljningsbolagets handel med värdepapper utgjordes i dess helhet av ovan nämnda köp och försäljning av aktier i fyra bolag under december månad 1997. A-son har uppgett att han granskat dessa affärer "vid genomgång av redovisningsmaterialet och notor".

RN, som tagit del av A-sons granskningsdokumentation, gör följande bedömning.

Genom att avge revisionsberättelse för år 1997 innan han av bolagsstämman valts till revisor i försäljningsbolaget agerade A-son som bolagets revisor utan att ha den formella befogenheten här till.

A-son kontaktade inte vid något tillfälle den avgående revisorn i försäljningsbolaget. Med tanke på omständigheterna i detta uppdrag – de speciella affärstransaktioner som redovisats detta räkenskapsår och att A-son, utan att känna till bolagets företrädare, åtog sig att revidera försäljningsbolaget kort tid innan bolaget måste hålla ordinarie bolagsstämma – är det i detta fall anmärkningsvärt att A-son inte kontaktade den avgående revisorn för att få bekräftat att denne avgått och efterhöra orsaken till dennes förtida avgång.

A-son åtog sig uppdraget i försäljningsbolaget sex månader efter avslutat räkenskapsår. Han hade ingen kontakt med företrädare för bolaget vare sig innan han åtog sig uppdraget eller under uppdragets utförande. Under det aktuella räkenskapsåret hade bolaget påbörjat nya verksamheter av skilda slag. Såväl intäkter som balansomslutning hade mångdubblats i förhållande till föregående räkenskapsår. Trots dessa omständigheter tog A-son inte kontakt med företrädarna för bolaget för att skaffa sig erforderlig information. Såvitt framgår av utredningen genomförde A-son sin granskning under endast någon dag. Med hänsyn till dessa omständigheter kan A-son inte ha haft möjlighet att genomföra en revision av godtagbar kvalitet. Vad gäller utförandet av revisionsuppdraget skall beaktas vad som anförs nedan.

Av 9 § 5 lagen (1994:1563) om tobaksskatt framgår att den som från annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor är skyldig att betala tobaksskatt om varorna skall användas för annat än eget bruk. Av A-sons yttranden och i hans dokumentation finns ingenting som visar att han ens övervägt möjligheten att försäljningsbolaget varit skyldigt att betala tobaksskatt. Han har inte företagit någon egen undersökning av villkoren för införsel av tobaksvaror utan godtagit de utredningar som företrädaren för juristbyrån sagt sig ha genomfört. A-son har inte kunnat redogöra för vilka myndigheter denne kontaktat i frågan och de svar som därvid lämnats. A-sons granskning av omständigheterna kring bolagets handel med tobaksvaror har varit klart otillräcklig.

Den helt övervägande delen av försäljningsbolagets tillgångar utgjordes av rättigheter avseende en hotellanläggning i Elfenbenskusten. Som underlag för sin bedömning av tillgångarnas värde hade A-son ett avtal med underliggande intyg och bekräftelser från institutioner i Elfenbenskusten. Villkoren i avtalet är enligt RN sådana att de borde ha väckt A-sons misstänksamhet, bl.a. överfördes rättigheter uppgående till ett värde av ca 20 mnkr vederlagsfritt. A-son skulle inte ha nöjt sig med de uppgifter han fick från juristfirmans företrädare utan borde ha gjort en självständig bedömning av de inblandade personerna och deras rätt att företräda respektive företag. Han borde vidare ha förvissat sig om vem som var lagfaren ägare till hotellanläggningen och äktheten i de uppvisade dokumenten från Elfenbenskusten.

Försäljningsbolagets rörelseintäkter utgjordes i huvudsak av ovan nämnda aktieförsäljning. Såväl inköp som försäljning av dessa aktier ägde rum under några veckor i slutet av räkenskapsåret. Försäljningsbolaget hade inga egna medel att betala aktierna med utan köpen finansierades genom lån från ett bolag som förekommer i samband med hotellaffären i Elfenbenskusten. A-son har uppgett att han gått igenom notor avseende affärerna. Han har dock inte beskrivit vilken information detta gav och hans dokumentation innehåller över huvud taget inga anteckningar beträffande aktieaffärerna. Med beaktande av omständigheterna – försäljningsbolaget förvärvade samtliga aktier i bolagen och behöll dessa under mycket kort tid – skulle A-son ha informerat sig om bolagets avsikt med dessa aktieaffärer och om vilka som var bolagets motparter samt tagit del av avtal för att förvissa sig om att affärerna verkligen genomförts. Han borde även ha informerat sig om hur affärerna finansierades.

Vid en samlad bedömning av vad som framkommit om A-sons revisionsuppdrag i försäljningsbolaget finner RN att hans granskning har varit så begränsad att han inte haft grund för att avge en revisionsberättelse. Genom att trots detta avge en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997 har A-son på ett synnerligen anmärkningsvärt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Därtill kommer att han, som framgått ovan, har åsidosatt god revisorssed genom att underlåta att kontakta den avgående revisorn och genom att avge sin revisionsberättelse innan han av bolagsstämman valts till bolagets revisor.

Dnr 2000-1300

A-son utövar sin revisionsverksamhet i R AB (R-byrån). Han är ensam ägare och styrelseledamot i R-byrån. När disciplinärendet inleddes i december månad år 2000 var godkände revisorn B-son vald revisor i R-byrån. B-son är i sin tur ägare till och styrelseledamot i L AB (L-byrån) där A-son vid samma tid var vald revisor. Båda byråerna har numera valt andra revisorer.

RN gör följande bedömning. En revisor skall utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn intar en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer framgår bl.a. att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

RN har redan år 1997 i två beslut i disciplinärenden uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet är satt i fara vid utförandet av ett revisionsuppdrag i ett företag vars företrädare är vald revisor i revisorns eget företag, s.k. korsvis revision. Således har förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet kunnat rubbas vid hans utförande av revisionsuppdrag i L-byrån vars företrädare varit vald revisor i R-byrån, vilken A-son äger och där han utövar revisionsverksamhet.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har avgett en ren revisionsberättelse för försäljningsbolaget räkenskapsåret 1997 trots att hans revisionsåtgärder varit så begränsade att han inte hade grund för att avge revisionsberättelse. Därigenom har A-son på ett synnerligen anmärkningsvärt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Därtill kommer att han åsidosatt god revisorssed genom att underlåta att kontakta den avgående revisorn och genom att avge en revisionsberättelse innan han av bolagsstämman valts till bolagets revisor. Vidare har A-son äventyrat sitt oberoende genom att vara vald revisor i L-byrån samtidigt som L-byråns företrädare var vald revisor i hans egen revisionsbyrå. Vad som sålunda framkommit tyder på att A-sons lämplighet att utöva revisorsyrket starkt kan ifrågasättas. RN har därför övervägt att upphäva A-sons auktorisation

som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen 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 Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson som föredragit ärendet.