

D 9/00

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från dåvarande Skattemyndigheten i X län angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. Dåvarande auktoriserade revisionsbolaget Y AB, numera registrerade revisionsbolaget Z AB, innehade revisionsuppdraget för ett aktiebolag som drev en sommarcamping, här benämnt campingbolaget. Huvudansvarig för revisionen räkenskapsåret den 1 januari – 31 augusti 1992 var auktoriserade revisorn A-son. Räkenskapsåret var förkortat till följd av omläggning från kalenderår till brutet räkenskapsår. Campingbolaget ägdes av ett annat aktiebolag, här kallat moderbolaget. I samband med bokslutet den 31 augusti 1992 lämnade campingbolaget ett koncernbidrag på 1,7 mkr till moderbolaget. Bolaget redovisade därefter ett resultat om 150 kr. A-son avgav den 2 april 1993 en ren revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. – Sedan campingbolagets finansiella ställning hastigt försämrats under hösten 1992 upprättades i december 1992 en kontrollbalansräkning per den 30 november 1992, av vilken framgick att bolagets egna kapital var helt förbrukat. Såväl campingbolaget som moderbolaget försattes i konkurs i november 1993. Campingbolagets konkursförvaltare har gjort gällande att campingbolagets finansiella ställning vid tiden för fastställandet av koncernbidraget var så dålig att koncernbidraget utgjorde en vinstutdelning i strid med 12 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385).

A-son har i yttrande till RN anfört bland annat följande. Vid revisionen hade han att bedöma koncernbidraget utifrån bestämmelserna i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen. Kontrollbalansräkningen visade visserligen att campingbolagets egna kapital var förbrukat, till viss del beroende på att bolaget under hösten 1992 drabbats av kursförluster på utlandslån. Han bedömde dock att koncernbidraget, när det skulle fastställas vid bolagsstämman i april 1993, inte stod i strid med försiktighetsregeln i paragrafens andra stycke. Han grundade sin slutsats på att bolagets kassaflöde förväntades bli positivt för räkenskapsåret 1992/93, att bolagets bank hade utfäst sig att stödja bolaget inför kommande säsong och att bokningsläget inför denna var relativt gott. Nettoeffekten för campingbolaget av koncernbidraget var endast 720 000 kr på grund av bidragets skatteeffekt samt ett aktieägartillskott som moderbolaget hade lämnat till campingbolaget vid bokslutet.

RN, som har haft tillgång till A-sons revisionsdokumentation, gör följande bedömning.

Till skydd för aktiebolags egna kapital föreskrivs i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen att vinstutdelning till aktieägare får ske endast i viss begränsad utsträckning. Som huvudregel föreskrivs i paragrafens första stycke att vinstutdelning inte får ske med belopp som överstiger det fria egna kapitalet. Enligt andra stycket kan vinstutdelning även i annat fall vara otillåten om den med hänsyn till bolagets konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt strider mot god affärssed. Det förhållandet att ett dotterbolags vinstutdelning till moderbolaget sker i form av koncernbidrag innebär inte att de nu nämnda reglerna om vinstutdelning kan kringgås. För att kunna ta ställning i fråga om fastställande av resultaträkning och balansräkning har A-son vid sin revision haft att bedöma om koncernbidraget kunde godtas eller om det med hänsyn till rådande förhållanden utgjorde en otillåten vinstutdelning enligt reglerna i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen. Vid sin bedömning hade han att beakta samtliga relevanta omständigheter som var kända för honom då han avgav sin revisionsberättelse den 2 april 1993.

Utvecklingen i campingbolaget under vintern 1992/93 aktualiserade frågan om bolagets konsolideringsbehov var tillgodosett. Per bokslutsdagen den 31 augusti 1992 var bolagets egna kapital intakt. Kort därefter försämrades emellertid ställningen drastiskt. Bolaget upprättade en kontrollbalansräkning som utvisade att det egna kapitalet redan tre månader efter bokslutsdagen var helt förbrukat. För ett bolag med sådan säsongsbetonad verksamhet som campingbolagets är det visserligen inte onaturligt att ställningen försämras under lågsäsongen och att den därefter åter förbättras när nästa säsong börjar. Krisen i campingbolaget under hösten 1992 var dock inte enbart föranledd av säsongsvariationer utan även av extraordinära händelser i form av kursförluster på utlandslån. För att bolagets behov av konsolidering skulle anses uppfyllt vid tiden för bolagsstämman i april 1993 fordrades därför enligt RN:s bedömning mer än en sådan resultatförbättring som normalt följer av att bolaget går in i en högsäsong.

A-son har gjort bedömningen att koncernbidraget inte utgjorde en vinstutdelning i strid mot 12 kap. 2 § aktiebolagslagen. Han har uppgett att han därvid beaktade bolagets förväntade positiva kassaflöde, bokningsläget inför kommande säsong samt utfästelser från bolagets bank. Vad gäller bankens utfästelser finner RN dessa vara begränsade till sin omfattning och till viss del förenade med möjlighet för banken att ompröva sina åtaganden. Inte heller sammantaget med de övriga omständigheter som A-son säger sig ha beaktat kan han anses ha haft tillräcklig grund för sin bedömning. A-son borde ha granskat bolagets budget för det pågående räkenskapsåret och därvid bedömt dels om budgeten i sig var realistisk, dels hur troligt det var att bolaget skulle klara sig på sikt utan ytterligare konsolidering. Vidare borde han ha granskat budgetutfallet för tiden fram till det att revisionsberättelsen lämnades och jämfört med motsvarande utfall föregående år. Sammantaget har A-son enligt RN:s mening inte haft tillräckligt stöd för sin bedömning att koncernbidraget inte utgjorde en vinstutdelning i strid mot 12 kap. 2 § aktiebolagslagen.

Vid tidpunkten för den aktuella revisionen gällde Kommerskollegiets Revisorsföreskrifter (KFS 1986:8), varav framgår i 44 § att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. Vad dokumentationen skall innehålla framgår av 47–48 §§ samma föreskrifter. A-son har uppgett att han vid sin bedömning av koncernbidraget har beaktat bolagets förväntade positiva kassaflöde, utfästelser från bolagets bank samt bokningsläget inför kommande säsong. Dessa överväganden kan emellertid inte utläsas av hans dokumentation. Den enda notering som finns är en bock i en standardiserad checklista som svar på frågan ”är föreslagen vinstdisposition förenlig med god affärssed med hänsyn till bolagets och koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt?”. RN konstaterar att A-son i detta väsentliga avseende inte har dokumenterat sin revision tillfredsställande. Underlåtenhet att dokumentera sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter bedöms som allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och bedömning av revisionsarbetet i efterhand.

I en handling rubricerad ”Minnesanteckning avseende utförd revision av 1992 års räkenskaper samt kontrollbalansräkning i [campingbolaget]” har A-son kort sammanfattat sina kontakter med bolagets företrädare samt översiktligt redogjort för granskningens uppläggning och genomförande. Anteckningarna är dock upprättade fyra år efter den aktuella revisionen, i samband med A-sons yttrande till Revisorsnämnden i förevarande ärende. Dokumentation över en revisors granskning skall ske i anslutning till att granskningen utförs. Dokumentationskyldigheten är inte uppfylld genom att revisorn flera år efter revisionens avslutande upprättar anteckningar rörande revisionen.

RN finner sammanfattningsvis att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor dels genom att på otillräckliga grunder tillstyrka fastställande av balansräkning och resultaträkning, dels genom att inte på ett tillfredsställande sätt dokumentera sin granskning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

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