

## D 13/99

Skattemyndigheten i X län har till Revisorsnämnden (RN) inkommit med en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (bolaget) och i dess särskilda pensionsstiftelse (pensionsstiftelsen).

Skattemyndigheten har i huvudsak anfört följande. A-son har varit revisor i pensionsstiftelsen sedan 1988 och i bolaget sedan 1990. Bolaget har i pensionsutfästelse år 1987 utfäst sig att betala pension till en styrelseledamot i bolaget. Bolagets pensionsåtagande uppgick per den 31 december 1996 till drygt 1,3 miljoner kr. Bolaget har inte redovisat pensionskulden, inte ens inom linjen, dvs. som en upplysning i balansräkningen under rubriken ansvarsförbindelser. Det förhållandet att styrelseledamoten var medveten om att bolaget inte skulle kunna infria pensionsutfästelsen med egna medel är inte en godtagbar förklaring till att anmärkning inte lämnats i revisionsberättelsen. Även pensionsstiftelsens årsredovisning för räkenskapsåret 1996 uppvisar brister. Stiftelsen innehar andelar i olika handelsbolag men handelsbolagens resultat har inte redovisats i pensionsstiftelsens årsredovisning. Enligt de uppgifter skattemyndigheten erhållit från handelsbolagen uppgick pensionsstiftelsens andelar av handelsbolagens resultat räkenskapsåret 1996 till drygt 20 miljoner kr.

A-son har i huvudsak anfört följande. Det är riktigt att pensionsskulden inte redovisats i bolagets årsredovisningar. Den som pensionsutfästelsen rör har dock varit medveten om att bolaget inte med egna medel skulle kunna infria pensionsutfästelsen. Det framkom när han diskuterade pensionsskulden med bolaget. Att bolaget inte redovisat skulden beror på glömska från bolagets sida. – Vad gäller de handelsbolag i vilka pensionsstiftelsen ägde andelar visade dessa sammantaget en förlust för inkomståret 1996. Att göra en nedskrivning hade inte avspeglat verkligheten eftersom övervärde ansågs föreligga. Därför togs andelarna upp till anskaffningsvärdet. Vid sin revision av pensionsstiftelsen kände han inte till att pensionsstiftelser blivit bokföringsskyldiga från och med år 1996.

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

Pensionsstiftelser är från och med år 1996 bokföringsskyldiga. Såväl reglerna i bokföringslagen (1976:125) som de rekommendationer Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) har utarbetat till stöd för uttolkningen av nämnda lag är därmed tillämpliga för en pensionsstiftelses bokföring och redovisning. FAR har uttalat sig angående redovisning av andelar i handelsbolag (rekommendation 12, avsnitt 4). Av denna rekommendation framgår bl.a. följande. Som anskaffningsvärde på andelar i handelsbolag skall upptas vad som erlagts för andelarna. Det bokförda värdet av andelarna skall årligen ändras med det ägande företagens andel av handelsbolagets nettoresultat samt med under året gjorda uttag och tillskott. Om det bokförda värdet av andelarna på grund av förluster eller stora uttag blir negativt skall det negativa beloppet redovisas som en skuld till handelsbolaget i balansräkningen. I resultaträkningen bör bolagets andel av handelsbolagets nettoresultat redovisas. Delägare i handelsbolag är, till skillnad mot aktieägare i aktiebolag, solidariskt ansvariga för handelsbolagets skulder. Med hänsyn till detta skall ett företag som är delägare i ett handelsbolag som ansvarsförbindelse redovisa samtliga handelsbolagets skulder och ansvarsförbindelser.

Av A-sons yttranden och av hans granskningsdokumentation framgår att en del av de aktuella handelsbolagen gått med vinst medan andra gått med förlust. Det framgår vidare att A-son uppmärksammat att handelsbolagsandelarna representerade ett värde på mer än 50

miljoner kr. A-sons uppgift att handelsbolagen totalt sett redovisade en förlust överensstämmer inte med skattemyndighetens uppgift om en total vinst på cirka 20 miljoner kr. Det är emellertid ostridigt, oavsett handelsbolagens verkliga resultat, att pensionsstiftelsen inte redovisat handelsbolagens resultat i resultaträkningen och att posten aktier och andelar i balansräkningen inte har justerats med stiftelsens andelar av handelsbolagens nettoresultat. Inte heller har handelsbolagens skulder upptagits som ansvarsförbindelse i pensionsstiftelsens balansräkning. Årsredovisningen har upprättats i strid med gällande lag och god redovisningssed och fått en utformning som ger en helt missvisande bild av det verkliga förhållandet. Genom att underlåta att anmärka på detta har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det åligger A-son som revisor att hålla sig informerad om gällande lagstiftning inom aktuellt område. Vad A-son anfört om att han inte kände till att pensionsstiftelser numera är bokföringsskyldiga föranleder därför inte någon annan bedömning.

Av 19 § bokföringslagen (1976:125) framgår att ett bolags pensionsåtaganden, som inte upptagits bland skulderna och som inte har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet, skall redovisas inom linjen. RN noterar att om pensionsstiftelsens felaktigt upprättade årsredovisningar – med tillgångar om drygt 45 000 kr – hade avspeglat de verkliga förhållandena skulle pensionsåtagandet inte ha täckts av pensionsstiftelsens förmögenhet. Bolaget skulle i så fall ha varit skyldigt att redovisa pensionsåtagandet inom linjen.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. 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, 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, chefsjuristen Per Eskilsson samt byrådirektören Martina Jäderlund, föredragande.