

## D 1/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag, nedan kallat budbolaget. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande.

Budbolagets första räkenskapsår omfattade perioden den 3 mars 1997–30 juni 1998. Bolaget omsatte detta räkenskapsår 8,7 mnkr och hade enligt den av A-son reviderade årsredovisningen en balansomslutning om 3,1 mnkr samt ett eget kapital på balansdagen om 126 695 kr. Budbolaget ägdes av ett handelsbolag. Budbolaget hade övertagit verksamheten från handelsbolaget vars bolagsmän även blev styrelseledamöter i budbolaget. Till grund för bokföringen av överlåtelsen låg två bokföringsorder daterade den 3 respektive 31 mars 1997. Någon överlåtelsebalansräkning när verksamheten övergick från handelsbolaget till aktiebolaget finns inte. A-son var vald revisor i budbolaget från dess start fram till januari 1999. Bokföringen i budbolaget sköttes av en redovisningsbyrå som även upprättade bolagets årsredovisning. Den 2 december 1998 avgav A-son en revisionsberättelse avseende budbolagets första verksamhetsår i vilken han anmärkte på att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. I övrigt innehöll revisionsberättelsen inga anmärkningar. Budbolaget valde en ny revisor i januari 1999. Denne konstaterade att den avlämnade årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 hade omfattande brister. Han medverkade därför till upprättandet av en ny årsredovisning för räkenskapsåret 1997/98 (vilken undertecknades av samma styrelseledamöter som undertecknat den tidigare). Enligt den nya årsredovisningen redovisades ett negativt eget kapital om 473 820 kr. Som exempel på de brister som den nye revisorn påtalade och som korrigerades i den nya årsredovisningen nämns bl.a. följande i anmälan. Kostnader om 222 000 kr avseende lön och sociala avgifter för företagsledarna hade aktiverats. Enligt årsredovisningen avsåg kostnaderna utveckling av affärskoncept men den nye revisorn ansåg att dessa kostnader inte var aktiverbara. I samband med avstämning av avräkningskontona med företagsledarna identifierades ytterligare kostnader om 200 000 kr hänförliga till det aktuella räkenskapsåret. Budbolaget redovisade en fordran på handelsbolaget på sammanlagt 481 000 kr, varav 193 000 kr bestod av fordringar på företagsledarna och 166 000 kr saknade underlag. Enligt anmälaren utgjorde de senare posterna om sammanlagt 359 000 kr ett förbjudet lån. I stället för en vinst på cirka 27 000 kr i den av A-son reviderade årsredovisningen redovisades en förlust på cirka 574 000 kr i den senare upprättade årsredovisningen. RN har vid sin genomgång av handlingarna därutöver noterat att en företagsinteckning om 400 000 kr inte har tagits upp under ställda säkerheter i årsredovisningen.

A-son har yttrat sig och anfört bl.a. följande.

A-son hade inte tidigare haft något uppdrag för budbolagets företrädare när han blev tillfrågad om han ville bli revisor i bolaget. Däremot kände han väl till och hade förtroende för den redovisningsbyrå som budbolaget anlätade och som även hade skött handelsbolagets bokföring. Vid revisionen granskade A-son det avtal varigenom rörelsen överlätits från handelsbolaget till budbolaget samt balans- och resultaträkningar för handelsbolaget uttagna den 31 mars 1997 avseende ställningen före respektive efter överlåtelsen. De balanserade kostnaderna avsåg kostnader i form av löner och sociala avgifter för utveckling av ett nytt affärskoncept. Detta

framgick av en sammanställning upprättad av företagsledarna avseende nedlagda timmar och timkostnad. Projektet uppgavs avse internationella transporttjänster för ett större börsnoterat företag. Styrelsen bedömde att kostnaderna skulle vara av väsentligt värde för budbolaget under kommande år och medföra avsevärda merintäkter. A-son bedömde uppgifterna som rimliga och trovärdiga och såg ingen anledning att ifrågasätta dem. Saldot på avräkningskontot med företagsledarna avsåg medel som utbetalats av budbolaget som reseförskott till företagsledarna. Budbolaget planerade att starta en filial i Belgien vilket medförde avsevärda resekostnader. Några reseräkningar hade emellertid ännu inte presenterats vid revisionstillfället vilket var anledningen till att saldot kvarstod som ett förskott och ännu inte hade kostnadsförts. Enligt de underlag som A-son tog del av uppgick förskotten till totalt 110 000 kr. Den fordran på handelsbolaget som budbolaget redovisade hade uppstått på följande sätt. Efter överlåtelsestillfället framkom leverantörsskulder och kundfordringar som reglerades av budbolaget men som rätteligen hänförde sig till handelsbolaget. Resultatet blev en nettofordran för budbolaget på handelsbolaget. Det var således inte fråga om någon fordran på styrelseledamöterna. Att företagsinteckningen inte var upptagen i årsredovisningen hade A-son inte observerat.

RN gör följande bedömning.

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 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 fall 1995 års lag.

RN tar inte ställning till frågan om kostnaderna för utveckling av affärskonceptet var aktiverbara eller ej men konstaterar att det aktiverade beloppet är väsentligt sett i relation till budbolagets egna kapital. Utan aktivering skulle det registrerade aktiekapitalet ha varit förbrukat till mer än hälften och reglerna om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385)<sup>1</sup> ha varit tillämpliga. Enligt god revisionsred borde A-son därför ha genomfört en omsorgsfull granskning av posten. Det underlag som ingår i A-sons granskningsdokumentation består av ett dokument som anger det aktiverade beloppet. Beloppet avser lön och sociala kostnader samt därutöver ett påslag om 6 procent för administrationskostnader; lika fördelat på de två delägarna. Såvitt framgår av utredningen utgör dokumentet, som inte innehåller några uppgifter i övrigt, det enda underlag som A-son haft för sitt ställningstagande. Dokumentet anger inte antal nedlagda timmar utan endast totalbelopp. Av A-sons dokumentation framgår inte om han tagit del av den sammanställning över nedlagd tid som han nu hänvisar till. De uppgifter som A-son erhöll om projektet lämnades av redovisningsbyrån. För att bedöma om projektet överhuvudtaget existerade och om det fanns kostnader som kunde aktiveras borde A-son närmare och direkt av företagsledarna ha informerat sig om vilket arbete dessa utfört samt frågat efter eventuella avtal med den tilltänkta kunden, kalkyler etc.

Kostnadsföring kan inte underlåtas enbart på den grunden att reseräkningar ännu inte har presenterats. A-son borde ha informerat sig om när de resor som reseförskotten avsåg hade företagits samt resornas syfte för att kunna bedöma om avsättning för upplupna kostnader borde ha gjorts.

---

<sup>1</sup> I huvudsak motsvarande bestämmelser återfinns numera i 13 kap. 12-19 §§ samma lag.

Eftersom styrelseledamöterna i budbolaget tillika var bolagsmän i handelsbolaget skulle även en fordran ställd på handelsbolaget (och inte på styrelseledamöterna personligen) kunna utgöra ett förbjudet lån (12 kap. 7 § 3 aktiebolagslagen [1975:1385]). Inte minst av detta skäl borde A-son ha gjort en närmare analys av avräkningskontot med handelsbolaget för att verifiera att fordran endast utgjordes av betalningar för kundfordringar och leverantörsskulder och att underlag fanns. Det kan nämnas i sammanhanget att RN har noterat att en bokföringsorder som ingår i A-sons dokumentation indikerar att en del av fordran kan ha uppkommit på annat sätt.

A-son har brustit i sin granskning då han vid sin genomgång av årsredovisningen inte har noterat att uppgift om företagsinteckningen saknades under ställda säkerheter.

Sammanfattningsvis anser RN att A-sons granskning av budbolagets räkenskaper avseende räkenskapsåret 1997/98 har varit bristfällig vad gäller flera väsentliga poster. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som läggs honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, 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 Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson som föredragit ärendet.