

## D 22/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Patent- och registreringsverket (PRV) och en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad angående godkände revisorn A-son, vilket föranlett RN att öppna två disciplinärenden. Dessa behandlas i avsnitt 1–2. Därefter görs i avsnitt 3 en sammanfattande bedömning avseende de två ärendena.

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 disciplinering 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 2001-665

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande.

A-son valdes under hösten 2000 till revisor i ett aktiebolag. Den 31 januari 2001 inkom bolaget till PRV med en anmälan om registrering av fortsatt bolagsstämma jämlikt 9 kap. 9 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) avseende räkenskapsåret den 1 juli 1999–30 juni 2000. I ärendet fanns ett intyg daterat den 30 januari 2001 från A-son om att han till styrelsen överlämnat en revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1999/00. Efter att aktiebolaget senare påförts förseningsavgift inkom, i mitten av maj månad 2001, bolagets styrelseledamot till PRV med en skrivelse där det framgick att bolagets redovisningsansvarige inte kunnat sammanställa bokslutet för överlämnande till bolagets revisor. Bokslut och årsredovisningshandlingar uppgavs dock numera vara upprättade och ”på väg för revision”. Med hänsyn till det ovanstående ifrågasätter PRV på vilken grund A-son utfärdade det aktuella intyget.

A-son har efter RN:s anmodan gett in den revisionsberättelse som avses i intyget av den 30 januari 2001, dvs. revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1999/00, samt årsredovisningen och revisionsdokumentationen avseende nämnda räkenskapsår. I dokumentationen finns en notering, daterad den 30 januari 2001, om att ”[e]n årsredovisning har avlämnats där enbart datum på f g års årsredovisning har ändrats”. Det framgår således av dokumentationen att A-son funnit att den årsredovisning bolaget överlämnat avseende räkenskapsåret 1999/00 endast i fråga om sina datumangivelser skilde sig från årsredovisningen avseende det föregående räkenskapsåret. Av dokumentationen framgår vidare att A-son endast haft tillgång till kontoutdrag i fråga om bolagets postgiro- och checkkonto. Vad beträffar postgirokontot visar kontoutdraget inte saldot per balansdagen, utan per den 22 juni 2000.

I revisionsberättelsen, som är daterad den 30 januari 2001, har A-son bland annat anmärkt följande. ”Räkenskapsmaterialet har ej erhållits. Revisionen har med detta undantag utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige.” Vidare påpekar A-son att han ”har valts till revisor efter räkenskapsårets utgång”, att årsredovisningen ”har upprättats för sent och med angivande av felaktiga belopp för ett antal poster” varför han inte anser att den upprättats ”i enlighet med årsredovisningslagen”. Till följd härav avstyrker A-son att bolagsstämman fastställer

resultaträkningen och balansräkningen samt disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

A-son har i huvudsak anfört följande.

Även om han inte hade tillgång till något räkenskapsmaterial kunde han verifiera att årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1999/00 var felaktig. Han saknade inte helt material om företagets redovisning eller underlag för redovisningen. Han kunde efter avstämning av kontona för kassa och bank konstatera att uppgifterna i årsredovisningen inte rätt återgav de verkliga förhållandena. Därmed hade han fått bekräftat att en inte oväsentlig post i årsredovisningen var felaktig. Dessutom misstänkte han att en kortfristig fordran kunde utgöra ett förbjudet lån varför han stämde av uppgifterna ytterligare med bolagets redovisningskonsult. Hans granskning samt hans diskussioner med den redovisningskonsult som bolaget då anlidade och senare även med företagsledaren gjorde honom övertygad om att årsredovisningen i väsentliga delar var felaktig. Han ansåg sig därför ha tillräckligt underlag för att avstyrka att årsredovisningen skulle fastställas. När han gjorde dessa analyser hade han inte tillgång till årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret. Han misstänkte dock att vissa värden var felaktiga eftersom de låg nära föregående år så som dessa framkom av utdrag ur redovisningen. Han kunde då inte ens föreställa sig att det var fråga om samma årsredovisning, endast med skilda datum. Det var först när han senare konfronterade företagsledaren med sina iakttagelser om likhet mellan årsredovisningen och redovisningen föregående år som han fick klart för sig att han vilseletts. Då hade han emellertid redan konstaterat att den årsredovisning som han granskade var felaktig. Det är denna senare konfrontation som återfinns i dokumentationen. Detta förändrar dock inte det faktum att den avgivna revisionsberättelsen innehöll riktiga slutsatser om årsredovisningen. Det är ostridigt att det fanns en årsredovisning, att denna var felaktig och att han av denna anledning anmärkt på årsredovisningen. Han övervägde noga om han kunde lämna någon revisionsberättelse och hur denna i så fall skulle utformas. Hans analys utmynnade i att han med hänsyn till aktiebolagslagens bestämmelser var skyldig att uttala sig om årsredovisningen i en revisionsberättelse. Det viktigaste skälet var att det fanns en årsredovisning om än felaktig. Han bedömde att det fanns en risk för att denna årsredovisning felaktigt skulle användas i något annat sammanhang. Genom att lämna en ören revisionsberättelse blev felaktigheterna tydliga även för en läsare.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Först härefter skall revisorn avge revisionsberättelse.

Av A-sons dokumentation framgår att han, vid sin genomgång av den handling som utgetts för att vara en årsredovisning för räkenskapsåret 1999/00, endast haft tillgång till kontoutdrag avseende aktiebolagets postgiro- och checkkonto. Enligt revisionsberättelsen har han inte haft tillgång till bolagets räkenskapsmaterial. A-son har uppgett att han inte helt saknat material om företagets redovisning, men inte angett vari detta material skulle bestå. Det kan således konstateras att A-son saknat räkenskapsmaterial, vilket medfört att han inte har kunnat förvissa sig om att den årsredovisning, för vilken han avgett revisionsberättelse, upprättats med utgångspunkt i bolagets räkenskaper. Under dessa omständigheter har en granskning enligt god revisionssed inte kunnat utföras, vilket innebär att A-son saknat underlag för att avge en revisionsberättelse. Genom att i denna situation likväl avge en revisionsberättelse har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## Dnr 2002-292

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. A-son innehade under räkenskapsåret den 1 september 1999–31 augusti 2000 revisionsuppdraget för ett aktiebolag vars verksamhet bestod i ”konsultverksamhet inom företagsregistrering”. I februari 2001 avgav han en ren revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1999/00. Vid en utredning som skattemyndigheten utfört hos aktiebolaget har framkommit att bolaget tillhandahåller s.k. lagerbolag. Aktiebolaget bildar lagerbolagen genom att tillskjuta aktiekapitalet om 100 000 kr. Efter att en bank intygat att insättning skett tar aktiebolaget ut de 100 000 kronorna från lagerbolagets bankkonto. Detta belopp används sedan vid nästa lagerbolagsbildning och sätts in på det lagerbolagets bankkonto varefter förfarandet upprepas. Under räkenskapsåret 1999/00 bildades i vart fall 150 lagerbolag på nu beskrivet sätt. Skattemyndigheten anser att insättningarna av 100 000 kr i lagerbolagen borde bokföras som aktier i lagerbolag och uttagen från respektive lagerbolag som en skuld till respektive lagerbolag. När ett lagerbolag sålts borde aktierna i, respektive skulden till, lagerbolaget bokas bort. De insättningar och uttag som kan hänföras till dessa lagerbolagsbildningar har emellertid inte bokförts i aktiebolaget. Aktiebolaget har endast bokfört intäkter i form av konsultarvoden samt i samband med lagerbolagsbildningar uppkomna avgifter till PRV. Vidare har skattemyndigheten funnit att det enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 1999/00 inte finns några lagerbolag i lager. Skattemyndighetens uppfattning är dock att bolaget vid bokslutstidpunkten hade 15 lagerbolag i lager.

A-son har i huvudsak anfört följande. Enligt hans uppfattning utgör lagerbolagsaktier finansiella anläggningstillgångar. Det finns såvitt han vet inte några uttalanden eller annan vägledning om god redovisningssed som tar sikte på bildande av lagerbolag. I avsaknad av uttryckliga regler måste man enligt hans mening avgöra vilken redovisning som ger den mest rättvisande bilden. Skattemyndigheten synes mena att redovisning borde ha skett efter form, dvs. att varje insättning av aktiekapital i ett bolag och senare skuldföring i samband med uttag skulle bokföras i aktiebolaget. Konsekvensen härav skulle vara att bolaget i sin redovisning skulle ta upp ett betydande tillgångsbelopp avseende aktier i dotterbolag och en nästan lika stor skuld avseende fordringsförhållandena. En sådan redovisning skulle inte ge en rättvisande bild av aktiebolagets ställning eller resultat. Ett annat synsätt är att redovisa efter den ekonomiska innebörden. Den reella ekonomiska aktiviteten i bolaget består av att bilda bolag och resultatet är i sin helhet hänförligt till de konsultarvoden som uppstår i samband med bolagsbildningen. Lagerbolagen representerar inte någon egentlig tillgång för bolaget utan är nödvändiga för att bolaget skall kunna realisera kostnaderna för bolagsbildningen. Lagerbolagen har enligt bolagets synsätt inget värde förrän man lägger in någon verksamhet i dem, dvs. i anslutning till försäljningen. Konsekvensen härav är att det vore felaktigt att redovisa de nybildade bolagen som lager eller åsätta dem ett lagervärde. Redovisningen är upprättad enligt denna princip. I avsaknad av klara uttalanden om god redovisningssed och eftersom redovisningen ger en rättvisande bild bedömde A-son att årsredovisningen ”kunde tillstyrkas”. Eftersom det är hans uppfattning att lagerbolagen inte skall utgöra någon lagertillgång har det inte funnits anledning för honom att granska om någon lagertillgång ändå borde ha redovisats.

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

Enligt dåvarande 4 § bokföringslagen (1976:125) skall ett aktiebolag i bokföringen som affärshändelser löpande notera alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning

såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder.<sup>1</sup> Skattemyndigheten har funnit att aktiebolaget underlåtit att dels redovisa insättningarna respektive uttagen av kontanta medel i lagerbolagen, dels som tillgång redovisa aktierna i lagerbolagen och som skuld mellanhavandet med lagerbolagen. Dessa transaktioner – insättningarna och uttagen – har företagits gentemot självständiga juridiska personer. Enligt RN:s uppfattning utgör transaktionerna således reella affärshändelser. Följaktligen borde aktiebolaget ha redovisat dessa affärshändelser i sin bokföring. Härav följer också att innehavet av aktier i lagerbolagen måste redovisas. Lagerbolagen är ur aktiebolagets synvinkel en handelsvara, varför dessa utgör omsättningstillgångar vilka skall redovisas som varulager. För att aktiebolagets årsredovisning skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning måste aktiebolaget i sin redovisning bokföra såväl transaktionerna, som företagits gentemot lagerbolagen, som aktierna i och skulderna till lagerbolagen.

A-son borde dels ha verkat för att aktiebolaget, genom att löpande bokföra alla affärshändelser hänförliga till lagerbolagen, följde bokföringslagens bestämmelser, dels ha verkat för att aktiebolaget redovisade såväl sitt lager av lagerbolag som sina skulder till lagerbolagen. För det fall aktiebolaget inte hade hörsammat detta skulle han ha anmärkt i revisionsberättelsen. Genom att inte verka för att aktiebolaget vidtog rättelse i nu aktuellt avseende har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i ett fall avgett en revisionsberättelse trots att han saknade grund därför. Vidare har han i ett annat fall brustit i sin skyldighet att verka för att ett aktiebolag i sin redovisning följde gällande bokföringslag. Sammantaget har A-son på ett allvarligt sätt 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. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.

---

<sup>1</sup> I huvudsak motsvarande bestämmelser återfinns idag i 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).