

## D 7/04

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation över senast utförd revision i tre aktiebolag. Här behandlas A-sons revisionsarbete i två av dessa, nämligen i leasingbolaget och i leasingbolagets dotterbolag, skobolaget. Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för ytterligare ett aktiebolag, patentbolaget, i vilket A-son varit vald revisor. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-son är verksam och delägare i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare 13 personer verksamma i revisionsbyrån.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN vid bedömningarna nedan de äldre bestämmelserna.

### A-sons revisionsarbete

#### *Leasingbolaget (räkenskapsåret 1999)*

Leasingbolagets balansomslutning uppgick per balansdagen den 31 december 1999 till 1,48 mnkr och eget kapital till 225 000 kr. Vid räkenskapsårets ingång ägde bolaget tre dotterbolag. Ett av dessa var skobolaget. De två andra dotterbolagen hade förvärvats under december månad år 1998 och fusion med moderbolaget omgående inletts. I juni 1999 erhöll man registreringsmyndighetens tillstånd för verkställande av fusionen. I årsredovisningen för år 1999 redovisar leasingbolaget en fusionsvinst om 35 000 kr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han utfört någon granskning av transaktionerna i fråga. – Även år 1999 förvärvade leasingbolaget två aktiebolag under december månad. Av årsredovisningen framgår att man inlett fusion av de båda nyinköpta dotterbolagen med leasingbolaget. Utöver köp av de båda aktiebolagen förvärvade leasingbolaget under år 1999 även andelar i åtta kommanditbolag. Vissa av kommanditbolagen avyttrades under året eller trädde i likvidation. Av A-sons revisionsdokumentation kan inte utläsas att han granskat vare sig de bolagsköp som gjorts eller de köp och försäljning/avveckling av andelar som leasingbolaget genomfört under året. Inte heller framgår huruvida han bedömt det redovisade värdet av andelar i kvarvarande

kommanditbolag per balansdagen den 31 december 1999. A-son har antecknat att det låg ”en viss osäkerhet i de skattemässiga effekterna av bolagets handel med dotterbolag”. Av A-sons dokumentation framgår emellertid inte huruvida han har gjort någon utredning av dessa effekter.

I leasingbolagets årsredovisning för år 1999 är aktierna i dotterbolaget, skobolaget, värderade till 310 000 kr. Per balansdagen, den 31 december 1999, uppgick eget kapital i skobolaget till 86 000 kr. Bolagets enda redovisade tillgång utgjordes av en fordran på moderbolaget, leasingbolaget. Någon verksamhet hade inte bedrivits i skobolaget under åren 1998 och 1999. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han vid sin revision inte gjort några överväganden beträffande det värde till vilket leasingbolaget tagit upp aktieinnehavet i skobolaget. Av ett protokoll som A-son tillställt RN framgår att leasingbolagets styrelse i juni 2000 beslutat om skobolagets fusionering med moderbolaget. I beslutet hänvisas till att skobolaget inte bedrev verksamhet.

Enligt vad A-son uppgett har han vid sin granskning av de fusioner som verkställts under år 1999 och leasingbolagets under detta år gjorda bolagsköp samt köp och försäljning/avveckling av andelar i kommanditbolag kunnat ”gå direkt på siffermaterialet” eftersom han visste att ”kunskaperna och ambitionen att göra rätt” fanns. Han har medgett att hans dokumentation är bristfällig. Detta ”gör att jag inte kan uppge de granskningsåtgärder som jag vidtagit”. I fråga om uppkomna skattemässiga konsekvenser har A-son hävdad att han genom stickprov ”följt bolagets redovisningsteknik beträffande dessa transaktioner”. Han har tillagt att han intervjuat bolagets företrädare för att förvissa sig om att denne hade kunskap och ambition att handla redovisnings- och skattemässigt korrekt.

Vad angår A-sons granskning av det redovisade värdet av leasingbolagets aktieinnehav i dotterbolag har han på RN:s fråga anfört att arbetet baserats på det faktum att beslut fattats om dotterbolagens fusion med leasingbolaget, att fusionerna kunde genomföras utan problem och att enbart administrativa åtgärder utan osäkerhetsmoment återstod.

RN gör följande bedömning

RN konstaterar att A-son varken genom sin revisionsdokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, gjort sannolikt att han utfört någon granskning av leasingbolagets under året, relativt sett, omfattande transaktioner med dotterbolag och med andelar i kommanditbolag. Av vad som framkommit i utredningen kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-son utan egna kontroller och överväganden, har förlitat sig på att företagsledningen hanterat transaktionerna korrekt och i enlighet med gällande lagstiftning.

Enligt 4 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall en anläggningstillgång skrivas ned, om den på balansdagen har ett lägre värde än anskaffningsvärdet och om detta lägre värde kan förväntas vara bestående. Leasingbolaget har i årsredovisningen för år 1999, värderat aktieinnehavet i skobolaget, till 310 000 kr. Skobolagets eget kapital uppgick, per balansdagen den 31 december 1999, till endast 86 000 kr. Någon verksamhet hade inte bedrivits i bolaget, i vart fall inte under åren 1998 och 1999. Då dessa indicier förelåg borde A-son ha övervägt frågan huruvida behov av nedskrivning förelåg. Av hans revisionsdokumentation och av de svar han lämnat på RN:s frågor, kan inte utläsas att han har gjort detta.

*Skobolaget (räkenskapsåret 1999)*

Som ovan nämnts bedrev skobolaget inte någon verksamhet. Bolagets resultat, som efter finansiella poster uppgick till 46 400 kr, hade uppkommit genom försäljning av inventarier. Koncernbidrag lämnades till moderbolaget, leasingbolaget, med 46 000 kr. Bidraget redovisades som en bokslutsdisposition hos såväl skobolaget som leasingbolaget. Skobolaget redovisade per

balansdagen den 31 december 1999 ett aktiekapital om 100 000 kr, en balanserad förlust om 14 000 kr och en reservfond om noll kr. A-son avgav ren revisionsberättelse.

A-son har beträffande koncernbidraget i yttrande till RN hänvisat till det beslut som fattats om skobolagets fusionering med moderbolaget. Eftersom några utomstående borgenärsintressen inte fanns i bolaget saknade därmed dispositionen av årets resultat betydelse. A-son har senare anfört att koncernbidraget kunde ses som en ersättning för utförda tjänster eftersom moderbolaget inte tidigare hade tagit betalt för administrativa tjänster.

RN gör följande bedömning.

Skobolaget lämnade år 1999 koncernbidrag om 46 000 kr till sitt moderbolag, leasingbolaget. Koncernbidrag som inte utgör vederlag för utförda prestationer skall jämföras med vinstutdelning<sup>1</sup>. Av A-sons dokumentation framgår inte att det lämnade bidraget har utgjort ersättning för några prestationer. Vad A-son till RN anfört om att bidraget kunde ses som en ersättning för utförda administrativa tjänster är inte trovärdigt, bland annat av det skälet att såväl skobolaget som leasingbolaget har redovisat bidraget som en bokslutsdisposition.

Enligt 12 kap. 2 och 4 §§ aktiebolagslagen om resultatdisposition skall, innan vinstutdelning får ske, balanserad förlust täckas samt avsättning ske till reservfond om denna inte uppgår till lagstadgat belopp. I skobolaget hade koncernbidrag, att jämföras med vinstutdelning, lämnats utan att balanserad förlust täckts och utan att kravet på erforderlig avsättning till reservfonden beaktats. På grund härav borde A-son ha avstyrkt skobolagets resultat- och balansräkning samt förslaget till vinstdisposition.

#### *Patentbolaget (räkenskapsåren 1998 och 1999)*

Patentbolaget hade ett registrerat aktiekapital om 100 000 kr. Eget kapital i bolaget uppgick per balansdagen den 31 december 1998 till 49 000 kr och per balansdagen den 31 december 1999 till 41 000 kr. Av årsredovisningarna för båda åren framgår att bolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. A-son har i sin revisionsberättelse för år 1998 uppgett följande: "Bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Kontrollbalansräkning är ej upprättad." I A-sons revisionsberättelse för år 1999 saknas motsvarande anmärkning.

A-son har vidgått att han endast första året som det egna kapitalet understeg 50 procent av det registrerade aktiekapitalet i sin revisionsberättelse har anmärkt på detta förhållande.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 2002, skall ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet<sup>2</sup>. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket samma lag skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen om det framkommit att styrelsen handlat i strid med aktiebolagslagen. Att en revisor anmärkt på ett visst avsteg från lagens bestämmelser det år detta uppdragets utgör inte skäl för revisorn att nästa år underlåta anmärkning om avsteget då kvarstår. I vart fall åren 1998 och 1999 understeg patentbolagets eget kapital hälften av det registrerade aktiekapitalet. A-son

---

<sup>1</sup> Grosskopf, Gometz m.fl., Skyddet för aktiekapitalets egna kapital, 4:e upplagan, sid. 45-47. Nerep, Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, sid. 206-213.

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelser återfinns idag i 13 kap. 13 § aktiebolagslagen.

borde därför även i sin revisionsberättelse avseende år 1999 ha anmärkt på att styrelsen i patentbolaget inte vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder.

## **Dokumentation**

Den dokumentation av sitt revisionsarbete i tre aktiebolag som A-son tillställt RN består för respektive uppdrag, förutom av årsredovisning och revisionsberättelse, i huvudsak av standardiserade checklistor avseende kontroll av resultat- och balansräkningar samt styrelsens förvaltning. Vidare finns en checklista för slutkontroll. På checklistorna som avser förvaltning och slutkontroll har förutom datum och signatur endast antecknats ja, nej, u.a. (utan anmärkning) eller et (ej tillämpligt). På checklistorna som avser resultat- och balansräkningar har vid flertalet resultat- och balansposter endast angetts för respektive räkenskapsår aktuellt belopp.

A-son har medgett att hans dokumentation inte är ”helt komplett” och har anfört att han på grund härav i flera fall inte kan beskriva sina granskningsåtgärder ”så utförligt” som RN begärt. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har han tillagt att hans ”dokumentation för revisioner på ett antal stockholmsuppdrag under en kortare period varit bristfällig”. Han har också anfört att han av olika skäl valde att genomföra vissa revisioner trots att han borde ha insett att han, på grund av personalbrist, inte skulle hinna upprätta dokumentation enligt revisionsbyråns rutiner. Han förnekar att den bristfälliga dokumentationen skulle vara ett tecken på att han inte utfört godtagbara revisioner.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. I 11 § föreskrivs att dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Det skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts (inriktning och omfattning), vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som revisorn dragit. RN konstaterar att A-sons dokumentation av de revisionsuppdrag som RN granskat genomgående visar stora brister i fråga om samtliga föreskrivna krav. Beträffande väsentliga poster kan inte utläsas att A-son har utfört tillräckliga revisionsåtgärder. Vad A-son anfört, att han på grund av personalbrist inte upprättat dokumentation, utgör inte något godtagbart skäl för en kvalificerad revisor att åsidosätta den dokumentationsskyldighet som är föreskriven.

## **RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son, beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagens redovisning, varken genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort troligt att han har utfört tillräckliga revisionsåtgärder. RN konstaterar vidare att A-son i ett av uppdragen har tillstyrkt klientens resultat- och balansräkningar samt förslaget till vinstdisposition trots att aktiebolagslagens krav på täckning av balanserad förlust samt avsättning till reservfond inte beaktats. I ett annat uppdrag har eget kapital understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet vid slutet av två på varandra följande räkenskapsår. A-son har endast i revisionsberättelsen för det första året anmärkt på att styrelsen inte vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Slutligen har framkommit att A-son inte har fullgjort sin skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag enligt föreskrivna krav. Bristerna i dokumentationen är stora.

RN finner sammanfattningsvis att A-son genom sina i flera avseenden bristfälliga revisionsinsatser och sin bristfälliga dokumentation har åsidosatt sina skyldigheter som revisor på ett så allvarligt sätt att han bör 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, revisionsdirektören Ingrid Fürstenbach samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.