

## D 28/03

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 revisionsdokumentation över senast utförd revision i fem aktiebolag. 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 yttrat sig.

Samtliga granskade revisionsuppdrag har utförts före den 1 januari 2002. 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 fall 1995 års lag.

Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av de uppdrag som RN granskat, nämligen i schaktbolaget, konsultbolaget och plastbolaget.

### **A-sons oberoende som revisor m.m.**

A-son utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), som han äger till 50 procent. Utöver A-son är ytterligare 10 personer verksamma i revisionsbyrån. A-son hade ca 255 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades år 2001.

Av A-sons revisionsdokumentation avseende ett av de av RN granskade revisionsuppdragen (**schaktbolaget** räkenskapsåret 2000) framgår att en medarbetare först deltagit i revisionen av bolagets bokslut och därefter upprättat dess årsredovisning. Medarbetaren har även signerat ett revisionsdokument benämnt "Checklista Årsredovisning". På checklistan har medarbetaren i anslutning till olika granskningsmoment antecknat OK eller ET (ej tillämpligt).

A-son har uppgett att medarbetaren granskade bolagets bokslut varefter han hade en genomgång med denne och även själv granskade bokslutet. Därefter upprättade medarbetaren årsredovisningen. A-son framhåller att i det moment av revisionen då han förlitade sig på medarbetarens kontroller (bokslutsgranskningen) hade denne ännu inte upprättat årsredovisningen. "När hans deltagande i revisionen varit avslutad har han upprättat årsredovisningen men inte biträtt mig med granskningen av den." A-son säger sig ha utfört en självständig granskning av årsredovisningen och "inte lagt någon vikt vid [medarbetarens] signatur" på en checklista avseende granskning av årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 17 § aktiebolagslagen (1975:1385), jämförd med 10 kap. 16 § första stycket punkt 2 samma lag, får en revisor vid revisionen inte anlita en person som biträder vid ett bolags bokföring. Begreppet bokföring innefattar löpande bokföring (grund- och huvudbokföring) samt andra åtgärder som t.ex. upprättande av årsbokslut och årsredovisning. I förevarande fall har

revisionsmedarbetaren först deltagit i revisionen av bolagets bokslut och därefter upprättat dess årsredovisning. Av den checklista som ingår i dokumentationen framgår att medarbetaren även medverkat i revisionen av årsredovisningen. RN konstaterar att A-son därigenom brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen.

#### **Konsultbolaget** (räkenskapsåret 1998-07-01–1999-12-31)

Den ursprungliga ägaren till konsultbolaget sålde den 10 december 1999 aktierna i bolaget. Den 22 december 1999 överlät den nye ägaren aktierna till ett bolag, här benämnt kapitalbolaget. Av de handlingar som A-son tillställt RN framgår att konsultbolaget hade en fordran på maken till bolagets ursprunglige ägare. Den 29 december 1999 skedde ett gäldenärsbyte genom att kapitalbolaget övertog makens skuld till konsultbolaget. Skulden uppgick per detta datum till ca 267 000 kr. A-son avgav ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1998/99.

A-son har medgett att ett s.k. förbjudet lån torde ha förelegat fram till dess att kapitalbolaget övertog makens skuld. Han valde att inte kommentera lånet i sin revisionsberättelse eftersom detta, genom gäldenärsbytet, hade reglerats före balansdagen, den 31 december 1999. Ytterligare ett skäl för att inte omnämna förhållandet i revisionsberättelsen var, enligt A-son, att varken maken eller maken, vid räkenskapsårets utgång, var aktieägare eller på annat sätt närstående till konsultbolaget. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att maken erhållit felaktig information om sitt avräkningskonto från den av konsultbolaget anlidade redovisningsbyrån och att fordringsförhållandet därför uppkommit av misstag.

RN gör följande bedömning.

Av 12 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till den som är gift med aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör. Av 10 kap. 30 § samma lag framgår vidare att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag. RN har i tidigare avgöranden uttalat att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen på överträdelser av låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen även om lånet återbetalats före räkenskapsårets utgång. I ärendet är utrett att ett förbjudet lån förekom i konsultbolaget under räkenskapsåret 1998/99 varför A-son i sin revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret borde ha anmärkt på detta. Vad A-son anfört om upphörda närståenderelationer och att det förbjudna lånet skulle ha uppkommit av misstag föranleder inte någon annan bedömning.

#### **Plastbolaget** (räkenskapsåret 1999)

Plastbolaget, som är moderbolag i en koncern, hade år 1999 en balansomslutning om 7,4 mnkr. I årsredovisningen för koncernen och moderbolaget uppgavs att tillämpade redovisningsprinciper överensstämmer med årsredovisningslagen (1995:1554) samt med rekommendationer och uttalanden från bl.a. Redovisningsrådet. Fritt eget kapital redovisades med 3,0 mnkr i koncernen och 2,4 mnkr i moderbolaget. Av moderbolagets obeskattade reserver om totalt ca 1,2 mnkr hade, i koncernredovisningen, ca 850 000 kr förts till koncernens fria egna kapital.

Bolaget hade, enligt ett i maj 1999 upprättat köpekontrakt, förvärvat en fastighet med ett anskaffningsvärde om 2,3 mnkr och med tillträde den 1 februari 2000. Handpenningen, som under år 1999 erlagts med 200 000 kr, togs i årsredovisningen för detta räkenskapsår upp som övrig kortfristig fordran. I årsredovisningen lämnades inte någon information om fastighetsköpet.

Vad gäller koncernens fria egna kapital har A-son anfört att han inte ansåg det nödvändigt att granska denna post eftersom något utdelningsförslag inte fanns och ingen överföring gjorts till bundna reserver. – Vad beträffar fastighetsköpet säger sig A-son ha accepterat att handpenningen redovisades som kortfristig fordran då den kunde komma att återbetalas eller förverkas om köpet inte fullföljdes. Han godtog att information om fastighetsköpet utelämnades i årsredovisningen eftersom fastigheten skulle tillträdas först i början av påföljande räkenskapsår och driftskostnaden för denna inte nämnvärt skulle påverka företaget under de närmaste åren.

RN gör följande bedömning.

Ett moderbolags vinstutdelning till aktieägarna får inte överstiga utdelningsbara medel – såsom dessa definieras i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen – i moderbolaget respektive koncernen. Enligt Redovisningsrådets vid den aktuella tidpunkten gällande rekommendationen om koncernredovisning, RR 1:96 punkt 10, skall den del av moderbolagets obeskattade reserver som skall klassificeras som eget kapital, hänföras till koncernens bundna reserver.<sup>1</sup> Som framgått ovan hade i koncernredovisningen 850 000 kr av plastbolagets obeskattade reserver förts till fritt eget kapital. Åtgärden, som står i strid med den nämnda rekommendationen, har medfört att koncernens utdelningsbara medel enligt den fastställda årsredovisningen kommit att redovisas med ett alltför högt belopp. RN konstaterar att koncernredovisningen inte givit en rättvisande bild av koncernens fria medel och att den inte upprättats enligt årsredovisningslagen. Att utdelningsförslag inte finns utgör inte skäl för en revisor att underlåta granskning av att gällande lagstiftning tillämpats och god redovisningssed iakttagits.

Enligt 6 kap. 1 § årsredovisningslagen skall i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut och fram till dess att årsredovisningen avges. Plastbolagets fastighetsförvärv ägde rum under räkenskapsåret 1999. Av årsredovisningen för år 2000 framgår att köpet medfört en väsentlig ökning av såväl balansomslutning (ca 30 procent) som av bolagets skulder. Att förvärvet var en för bolaget väsentlig händelse måste ha varit uppenbart redan vid tidpunkten för köpet och i vart fall stått klart under våren 2000 då A-son utförde sin revision. Fastigheten tillträdde innan årsredovisningen för räkenskapsåret 1999 avgavs varför någon osäkerhet inte kan ha kvarstått huruvida köpet skulle fullföljas eller inte. Handpenningen skulle därför ha redovisats som förskott avseende materiella anläggningstillgångar i balansräkningen och information om fastighetsköpet skulle ha lämnats i förvaltningsberättelsen. A-son borde ha verkat för att handpenningen redovisades korrekt och att den aktuella informationen lämnades i årsredovisningen.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har vid sin revision av ett av de här aktuella bolagen brutit mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen genom att låta en revisionsmedarbetare upprätta bolagets årsredovisning. Vad avser ett andra bolag har A-son i sin revisionsberättelse inte anmärkt på att ett förbjudet lån förelegat. Han har, vad gäller ett tredje bolag – ett moderbolag i en koncern – underlåtit att granska huruvida koncernredovisningen gav en rättvisande bild av koncernens fria medel och därmed upprättats enligt årsredovisningslagen. Slutligen borde A-son ha verkat för att information om en för bolaget väsentlig händelse skulle lämnas i förvaltningsberättelsen. Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse finns numera i Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 punkt 10.

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, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau 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.