

## D 23/04

Revisorsnämnden (RN) har mottagit två anmälningar (dnr 2003-684 och dnr 2003-733) 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 1995 års lag.

### Dnr 2003-684

#### *Anmälan*

A-son var vald revisor i ett aktiebolag sedan dess bildande år 1993 och fram till och med räkenskapsåret den 1 juli 2000–30 juni 2001. Enligt anmälaren är årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/2001 missvisande då upplupna löner och upplupna semesterlöner inte har redovisats. Bolaget utbetalade samtliga anställdas löner i efterskott, dvs. lönen intjänades en månad för att utbetalas nästföljande månad. Detta innebar att bolaget per den 30 juni 2001 borde ha redovisat en upplupen löneskuld, inklusive sociala avgifter, om 418 000 kr motsvarande den lön som kostnadsförts och utbetalats i juli 2001. Vidare omfattades samtliga anställda av semesterlagens bestämmelser. Detta innebar att den semester som intjänats under perioden den 1 april 2000–30 juni 2001 borde ha utgjort semesterskuld per den 30 juni 2001, efter justering för sparad semester och uttagen semester fram till denna dag. Bolaget borde således också ha redovisat upplupna semesterlöner, inklusive sociala avgifter, om 464 000 kr som belöpte på räkenskapsåret. Av not till årsredovisningen 2000/2001 framgår att upplupna semesterlöner m.m. upptagits till 0 kr detta år. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret, daterad den 22 oktober 2001, tillstyrkt att bolagsstämman fastställer balans- och resultaträkning. Enligt anmälaren är de felaktigheter som finns i årsredovisningen av sådan karaktär och storlek att de svårligen kunde undgå att upptäckas om revisionen utförts i enlighet med god revisionssed.

#### *A-sons yttranden till RN*

A-son har anfört bland annat följande. Han har inte särskilt granskat anställningsavtal eller enskilda lönespecifikationer under något av de år han varit vald revisor i bolaget. Istället har han valt att granska om arbetsgivaravgift i förhållande till utbetald lön hade beräknats rätt och betalats i rätt tid till myndigheterna. Han har vid sin revision noterat att kostnadsförda löner i juni har benämnts "junilön" och att löner i maj har benämnts "majlön" osv. Bolaget har kostnadsfört 12 löneperioder och arbetsgivaravgiften var riktigt beräknad i förhållande till bruttolönen. Löner och arbetsgivaravgifter granskades årligen med samma metod och senast i samband med granskningen av den aktuella årsredovisningen. Han bedömde att posten redovisats rimligt och inte innehöll några väsentliga fel. Han har inte valt att särskilt granska semesterskulden då posten

i balansräkningen var upptagen till 0 kr och därmed inte uppgick till ett väsentligt belopp. Under året betalda semesterersättningar har dock ingått i granskningen. Vid sin granskning av resultaträkningen har han uppmärksammat att bolaget har kostnadsfört både betald semesterersättning och förändring av semestereskulden och låtit sig nöja med detta. A-son har till RN ingett en specifikation över beräkningen av de anställdas semesterlöner som visar att semesterlöneskulden beräknades individuellt med 12 procent på intjänad lön. På specifikationen har A-son noterat att summa semesterlöneskuld uppgår till 273 432 kr vilket i huvudboken avrundats till 273 400 kr. Han bedömde beloppen och beräkningen som rimlig och vidtog inga ytterligare granskningsåtgärder. Vid granskningen av resultaträkningen tolkade han beloppet om 273 400 kr som en debitering för årets kostnad för semesterersättning. I efterhand har han gått igenom sin akt och då sett att förändringen av semesterreserven är en återföring av föregående års reserv och inte en nyavsättning.

#### *RN:s bedömning*

RN, som har haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation avseende bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 2000/2001, gör följande bedömning.

Det kan konstateras att bolaget inte i bokslutet för räkenskapsåret 2000/2001 hade skuldfört några upplupna lönekostnader. Enligt anmälaren skulle emellertid bolaget ha redovisat upplupna lönekostnader eftersom bolaget betalade ut löner först månaden efter intjänandemånaden. Enligt god revisionssed skall en revisor informera sig om ett bolags rutiner avseende löneredovisningen och därvid ta del av bolagets anställningsavtal. A-son, som har varit vald revisor i bolaget under flera räkenskapsår, har inte något räkenskapsår tagit del av bolagets anställningsavtal. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

Enligt en resultatrapport ingående i A-sons revisionsdokumentation framgår att ett belopp om 273 400 kr avseende semestereskuldförändring har minskat bolagets personalkostnader. Vidare framgår av årsredovisningen att intjänad semesterersättning inte har kostnadsförts och skuldförts. Detta borde A-son vid en granskning av årsredovisningen enligt god revisionssed ha observerat och närmare informerat sig om orsaken till. Genom att inte göra detta har A-son även i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

#### **Dnr 2003-733**

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet samt inhämtad revisionsdokumentation framgår bland annat följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag sedan dess bildande och fram till och med räkenskapsåret den 1 maj 2000–30 april 2001. Av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1999/2000 och 2000/2001 framgår att omsättningen för respektive räkenskapsår uppgick till 2 378 341 kr och 1 611 937 kr och att balansomslutningen per balansdagarna den 30 april 2000 och den 30 april 2001 uppgick till 1 002 783 kr respektive 344 083 kr.

#### *Överlåten låneskuld*

Enligt anmälaren ägde bolaget två bilar som finansierats genom avbetalningskontrakt hos ett kreditbolag. I samband med att en av bolagets delägare löstes ut ur bolaget i februari 2001 övertog denne bilarna samt avbetalningskontrakten. Per balansdagen den 30 april 2001 kvarstod emellertid bilarna som tillgångar i bokföringen. Däremot hade skulderna avseende avbetalningskontrakten omförts till skulder till delägare med sammanlagt 80 000 kr. Följande räkenskapsår utbetalades detta belopp felaktigt till den kvarvarande ägaren. A-son avgav den 30 juli 2001 en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000/2001.

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2000/2001 framgår att bolagets redovisningsbyrå, på A-sons förfrågan, har meddelat att låneskulden till kreditbolaget har övertagits av "delägarna".

A-son har uppgett att han inte hade något att erinra mot att betalningsansvaret för låneskulden hos kreditbolaget övertogs av "delägarna" samt att redovisningsbyrån meddelat honom att "man fått bättre lånevillkor på annat ställe". A-son har vidare anfört att han inte hade anledning att ifrågasätta redovisningsbyråns uppgifter avseende låneskulden eftersom "delägarna" samtidigt hade godkänt bokslutet och årsredovisningen med sina underskrifter. Han anser att detta inte har inneburit någon försämring för bolaget eller för utomstående bedömare.

RN gör följande bedömning.

Det kan konstateras att bolaget har redovisat en för bolaget väsentlig låneskuld till ett kreditbolag som skuld till bolagets delägare. Enligt RN:s mening har det ålegat A-son att förvissa sig om att bolagets skuld till kreditbolaget hade betalats av bolagets delägare. Genom att förlita sig på opreciserade uppgifter från redovisningsbyrån har A-son inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder i sammanhanget. Vad A-son anfört om att delägarna godkänt årsredovisningen är inte relevant, särskilt med hänsyn till att redovisning av en skuld till en delägare skulle kunna innebära ett otillbörligt gynnande av delägaren om denne inte tillfört bolaget motsvarande värde. Genom att inte närmare granska förhållandena kring låneskulden har A-son åsidosatt god revisionssed.

#### *Revisorspåteckningen*

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1999/2000 anmärkt på att bolaget inte har betalat skatter och avgifter i tid. Detta har emellertid inte framgått av A-sons revisorspåteckning aktuellt räkenskapsår.

A-son har på fråga från RN anfört att han tyvärr missat att göra anteckningen i revisorspåteckningen.

RN gör följande bedömning.

RN har i ett flertal beslut påpekat att det enligt god revisionssed bör framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning. A-son har avseende räkenskapsåret 1999/2000 anmärkt att skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid. Det förhållandet att anmärkning gjorts borde ha framgått av revisorspåteckningen på årsredovisningen. Genom att påteckna årsredovisningen utan sådan upplysning har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **RN:s sammanfattande bedömning och fråga om disciplinär åtgärd**

RN konstaterar att A-son i det under avsnitt 1 behandlade disciplinärendet har brutit i sin granskning av ett bolags reservering för upplupna löner och semesterlöner. Vidare har A-son i det under avsnitt 2 behandlade disciplinärendet brutit i sin granskning av ett bolags redovisning av en låneskuld samt avgett oren revisionsberättelse utan att detta framgår av revisorspåteckningen. A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Ulf Järlebro, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsrevisorn Inger Blomberg, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Carin Carlsson som föredragit ärendena.