

## D 39/03

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 hennes revisionsdokumentation över utförda revisioner i fyra aktiebolag ingående i samma koncern, nämligen i förvaltningsbolaget, frisörbolaget, redovisningsbolaget och kapitalbolaget. Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för ytterligare ett av A-sons klientbolag, grafiska bolaget. 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.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 67 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), i vilket hon är delägare. Utöver A-son är fem personer verksamma i revisionsbyrån.

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 disciplineringripande 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 ärende 1995 års lag.

### **Ej behörig att avge revisionsberättelser**

A-son valdes den 8 december 1999 till revisor i frisörbolaget och dess dotterbolag, redovisningsbolaget. Uppdragen omfattade även det närmast föregående räkenskapsåret den 1 juli 1998 – 30 juni 1999. I slutet av år 1999 ändrade frisörbolaget och redovisningsbolaget sina räkenskapsår till kalenderår. Bolagen upprättade årsredovisning för perioden den 1 juli – 31 december 1999. Aktierna i frisörbolaget överläts den 31 maj 2000 till ett utomstående bolag. Såväl frisörbolaget som redovisningsbolaget valde efter överlåtelsen, vid extra bolagsstämma den 6 juni 2000, ny revisor, dvs. annan än A-son. Hon avgav emellertid den 14 juli 2000 revisionsberättelser avseende andra halvåret 1999 för båda bolagen. I A-sons revisionsdokumentation är bl.a. noterat ”Revisorsbyte enligt [ ] protokoll.” A-son har medgett att hon i efterhand insett att det ”inte var korrekt” av henne att avge revisionsberättelser för frisörbolaget och redovisningsbolaget eftersom hon inte längre var vald revisor i dessa bolag.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation framgår att hon kände till att hon inte längre var vald revisor i frisörbolaget och redovisningsbolaget när hon för respektive bolag den 14 juli 2000 avgav revisionsberättelse avseende det förkortade räkenskapsåret 1 juli – 31 december 1999. Hon borde med sin kännedom om revisorsbytet ha insett att hon inte var behörig att avge dessa revisionsberättelser och skulle ha överlåtit åt den nyvalde revisorn att utföra revision. Eftersom A-sons uppdrag upphörde i förtid skulle hon ha följt reglerna i 10 kap. 22 § aktiebolagslagen

(1975:1385) och omgående anmält detta förhållande till registreringsmyndigheten kompletterat med en redogörelse för vad hon dittills funnit vid sin granskning.

### **Förvaltningsbolaget, räkenskapsåret 1998-07-01–1999-06-30**

Förvaltningsbolaget hade per balansdagen den 30 juni 1999 en balansomslutning om 11,9 mnkr och ett eget kapital om 69 000 kr. A-son valdes den 8 december 1999 till revisor i bolaget. Den 24 januari 2000 avgav hon revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1998/99. A-son har i revisionsberättelsen anfört att hon genomfört revision i begränsad omfattning. Hon har i denna samtidigt uttalat att hon bedömt att den genomförda revisionen gett henne rimlig grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna och förslaget till disposition av verksamhetsårets resultat.

Av A-sons revisionsanteckningar framgår bl.a. att förvaltningsbolagets redovisning var mycket bristfällig. Bokföringsorder saknade förklarande text, verifikationer och bokslutsbilagor var ofullständiga. I det material som A-son tillställt RN saknas underlag till väsentliga skuldposter såsom upplupna räntor (ca 4 mnkr), och en reverslåneskuld (7,7 mnkr), poster som sammantagna utgjorde 98 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation framgår att hon skriftligen, dagen efter det att revisionsberättelsen avgivits, hade efterfrågat underlag till dessa poster. A-son har i sin dokumentation även noterat att hon beträffande tillgångsposten aktier i dotterbolag, som tagits upp till 7,1 mnkr, efterfrågat underlag.

A-son har till RN anfört att bolagets styrelse lovat att besvara de frågor som uppkom vid hennes revision. A-son slutförde därför revisionsarbetet och avgav revisionsberättelse. Hon uppger att hon i efterhand insett att detta var en felbedömning. Hon erhöll inte i något fall det kompletterande underlag som hon efterfrågat. Att hon i revisionsberättelsen informerat om att revisionen varit av begränsad omfattning har A-son förklarat med att hon till följd av det sena revisorsvalet inte kunnat följa bolaget under hela räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons revisionsdokumentation och av det övriga material som RN tagit del framgår att förvaltningsbolagets bokföring räkenskapsåret 1998/99 var mycket bristfällig. Verifikationer saknas eller är i många fall ofullständiga. Bokföringsordrar innehåller ingen förklarande text, bokslutsbilagor är ofullständiga mm. RN finner att bristerna var så allvarliga att det är anmärkningsvärt att A-son i sin revisionsberättelse inte påtalat att förvaltningsbolagets bokföring inte uppfyllde grundläggande krav enligt 2 och 5 §§ dåvarande bokföringslagen (1976:125).<sup>1</sup>

Av RN:s utredning har vidare framkommit att A-son när hon avgav sin revisionsberättelse inte erhållit underlag som var nödvändigt för att kunna bedöma väsentliga balansposters existens och värde. Detta gällde bl.a. förvaltningsbolagets reverslåneskulder och upplupna utgiftsräntor. Dessa båda poster utgjorde den helt övervägande delen av bolagets totalt redovisade skulder. Vad gäller posten aktier i dotterbolag har A-son, såvitt framgår av utredningen, endast stämt av att aktiernas redovisade värde var detsamma i huvudboken och i årsredovisningen. Härutöver har hon i sin dokumentation noterat att hon inte erhållit underlag för sin granskning av posten. Under förhandenvarande omständigheter kan A-sons åtgärd att avge revisionsberättelse med

---

<sup>1</sup> Av 2 § framgår bl.a. att bokföringsskyldigheten innefattar att till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter. Enligt 5 § skall bokföringen, för varje affärshändelse, grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättats med uppgifter om denna (verifikation). Verifikation skall bl.a. innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör.

tillstyrkande uttalanden inte betraktas som endast en felbedömning utan är att anse som ett åsidosättande av god revisions sed. A-son skulle i revisionsberättelsen ha kompletterat informationen om att revisionen varit av begränsad omfattning med det motiv för detta som hon anfört till RN – att hon inte kunnat följa förvaltningsbolagets verksamhet hela året. A-son skulle härutöver tydligt ha uppgett att hon inte haft tillgång till underlag som tillåtit henne att bekräfta väsentliga balansposters existens och värde. Sammantaget med de brister hon konstaterat i bolagets bokföring skulle nu nämnda omständigheter ha föranlett A-son att i revisionsberättelsen uttala att hon varken har kunnat till- eller avstyrka fastställande av förvaltningsbolagets resultat- och balansräkningar eller förslaget till disposition av resultatet.

### **Frisörbolaget, räkenskapsåret 1998-07-01–1999-06-30**

Frisörbolagets balansomslutning uppgick per balansdagen den 30 juni 1999 till 4,1 mnkr. A-son avgav ren revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. Frisörbolaget erhöll räkenskapsåret 1998/99 koncernbidrag om 1,3 mnkr från sitt dotterbolag, redovisningsbolaget, och lämnade i sin tur koncernbidrag om 1,9 mnkr till sitt moderbolag, förvaltningsbolaget. Båda bidragen redovisades som bokslutsdispositioner i frisörbolagets resultaträkning. Efter dessa transaktioner redovisade frisörbolaget en förlust om 60 000 kr. Balanserade vinstmedel i frisörbolaget uppgick till 60 000 kr, reservfonden till 10 000 kr och det registrerade aktiekapitalet till 100 000 kr. Någon avsättning till reservfonden gjordes inte. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att denna omständighet skulle ha föranlett någon reaktion från hennes sida.

I årsredovisningen var posten aktier i dotterbolag (redovisningsbolaget) upptagen till 1,6 mnkr. Av A-sons dokumentation framgår endast att hon konstaterat att de bokförda värdena inte hade förändrats.

A-son har anfört att hon uppmärksammade att frisörbolaget inte gjort någon avsättning till reservfonden år 1998/99. Hon ansåg att felet var mindre väsentligt och att anmärkning i revisionsberättelsen därför inte erfordrades. Vad gäller det redovisade värdet av frisörbolagets aktier i redovisningsbolaget har A-son uppgett att dessa förvärvats för 1,6 mnkr. Hon säger sig ha gjort en bedömning av värdet men medger att hennes ”dokumentation kring detta borde ha varit utförligare”.

RN gör följande bedömning.

Frisörbolaget lämnade år 1998/99 koncernbidrag om 1,9 mnkr till sitt moderbolag, förvaltningsbolaget. Koncernbidrag som inte utgör vederlag för utförda prestationer skall jämföras med vinstutdelning<sup>2</sup>. A-son har inte gjort gällande och det framkommer inte heller på annat sätt att det lämnade bidraget har utgjort ersättning för några prestationer. Enligt tvingande regler i 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. Att det i detta fall var fråga om ett mindre belopp, 10 000 kr, som skulle avsättas till reservfond innebär inte att en tvingande regel i aktiebolagslagen kan frångås. I frisörbolaget hade koncernbidrag, att jämföras med vinstutdelning, lämnats utan att kravet på erforderlig avsättning till reservfonden beaktats. På grund härav skulle A-son ha avstyrkt frisörbolagets resultat- och balansräkning samt förslaget till vinstdisposition.

---

<sup>2</sup> Grosskopf, Gometz m.fl., Skyddet för aktiekapitalets egna kapital sid. 45-47, 4:e upplagan. Nerep, Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, sid. 206-213

RN konstaterar vidare att A-son inte gjort sannolikt att hon skulle ha gjort några egentliga överväganden beträffande värdet av aktierna i frisörbolagets dotterbolag, redovisningsbolaget.

### **Redovisningsbolaget, räkenskapsåret 1998-07-01–1999-06-30**

Redovisningsbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 1998/99 till 3,9 mnkr och dess balansomslutning till 5,4 mnkr. Bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 1999 övriga kortfristiga fordringar om 1,2 mnkr som största tillgångspost. Av de handlingar som tillställts RN kan inte utläsas att A-son skulle ha granskat vare sig fordringarnas existens eller värde. A-son har till RN anfört att ”eftersom jag inte finner någon dokumentation på posten övriga kortfristiga fordringar har jag nog inte gjort bedömning av posten”.

RN konstaterar att A-son inte gjort troligt att hon utfört någon revision av revisionsklientens största tillgångspost.

### **Kapitalbolaget, räkenskapsåren 1998-07-01–1999-06-30 och 1999-07-01–2000-12-31**

Kapitalbolagets resultat efter finansiella poster uppgick år 1998/99 till 823 000 kr och år 1999/2000 till 1,8 mnkr. Belopp motsvarande respektive års resultat lämnades år 1998/99 som koncernbidrag till redovisningsbolaget och år 1999/2000 som koncernbidrag till förvaltningsbolaget. Mottagarna av koncernbidragen var per respektive balansdag moderbolag till kapitalbolaget. Bidragen redovisades som bokslutsdispositioner i kapitalbolagets resultaträkning. För båda räkenskapsåren redovisade kapitalbolaget ett aktiekapital om 100 000 kr, en balanserad förlust om 9 000 kr och en reservfond om noll kr. Någon avsättning till reservfonden gjordes inte något av åren. A-son avgav båda åren rena revisionsberättelser.

A-son har vid sin revision av kapitalbolagets verksamhet räkenskapsåret 1998/99 bl.a. antecknat att de kontroller som hon ”kunnat göra beträffande bokslutet” inte hade föranlett någon anmärkning. Under räkenskapsåret 1999/2000 bestod verksamheten huvudsakligen av köp och försäljning av vinstbolag. Enligt årsredovisningen för detta år uppgick kapitalbolagets vinst vid avyttring av aktier och andelar till 1,5 mnkr. Vid sin revision har A-son bl.a. noterat att bolaget under året hade köpt olika vinstbolag och att det var svårt ”att göra en riskbedömning beroende på denna sorts verksamhet”. Av dokumentationen kan inte utläsas att hon skulle ha utfört någon granskning av transaktionerna i fråga.

A-son har anfört följande.

Vad gäller av kapitalbolaget lämnade koncernbidrag har A-son först hävdad att dessa höll sig inom ramen för utdelningsbara medel. Att ingen avsättning skett till reservfonden har hon förklarat med att bolaget saknade vinstmedel. Hon har därefter ändrat detta svar och säger sig ha haft en muntlig genomgång med styrelsen om bestämmelserna för koncernbidrag. Denna utmynnade i att ingen korrigerings skulle göras eftersom det, vad gällde avsättningen till reservfond, inte var fråga om betydande belopp.

Vad avser handeln med aktier och andelar har A-son anfört att det bokföringsmaterial, som hon hade tillgång till vid granskningstillfället, utvisade att de under räkenskapsåret förvärvade bolagen hade avyttrats före den 31 december 2000. På grund härav bedömde hon att det var tillräckligt att konstatera att bolaget inte ägde några aktier/andelar vid räkenskapsårets utgång. Hon har därefter ändrat även detta svar och hävdad att hon granskat aktietransaktionerna, dvs. köp- och försäljningsavtalen, mot bolagets huvudbok och därvid konstaterat att posterna var korrekt redovisade. A-son har medgett att ”dokumentationen i denna del inte [var] tillfredsställande”. Hon säger sig även ha granskat att finansieringen av bolagsförvärven inte stred mot aktiebolagslagen. A-son har inte till RN ingett någon dokumentation som verifierar att hon skulle ha genomfört de kontrollåtgärder som hon i efterhand beskrivit.

RN gör följande bedömning.

I RN:s utredning har ingenting framkommit som tyder på att de koncernbidrag som lämnats skulle ha utgjort ersättning för utförda prestationer. Bidragen som båda åren lämnats från dotterbolag till moderbolag är därmed att betrakta som vinstutdelning<sup>3</sup>. Innan vinstutdelning får ske skall, som RN anfört i samband med bedömningen av A-sons revisionsinsatser i frisörbolaget, balanserad förlust täckas samt avsättning ske till reservfond om denna inte uppgår till lagstadgat belopp. I kapitalbolaget har båda de här aktuella räkenskapsåren koncernbidrag, att jämställa med vinstutdelning, lämnats utan att kravet på erforderlig förlusttäckning och avsättning till reservfond beaktats. RN finner att A-son båda räkenskapsåren skulle ha avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen samt förslaget till vinstdisposition. Att varken den förlust som behövde täckas eller det belopp som behövde avsättas till reservfonden var av betydande storlek utgör inte ursäkt för A-sons underlåtenhet.

Kapitalbolagets huvudsakliga verksamhet under år 1999/2000 bestod av köp och försäljning av vinstbolag. Av den dokumentation som A-son tillställt RN och de svar hon lämnat på RN:s frågor kan inte utläsas att A-son skulle ha utfört någon granskning av dessa transaktioner. A-son har därför inte gjort sannolikt att hon har utfört någon egentlig revision av kapitalbolagets aktietransaktioner.

**Grafiska bolaget**, räkenskapsåren 1997-09-01–1998-08-31, 1998-09-01– 1999-08-31 och 1999-09-01–2000-08-31

Av årsredovisningarna för ovannämnda tre räkenskapsår framgår att det grafiska bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat. Kontrollbalansräkningar har inte upprättats. Information gällande denna fråga har inte lämnats i någon av årsredovisningarna. A-son har avgett rena revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997/98 och 1998/99. I sin revisionsberättelse för år 1999/2000 har hon erinrat styrelsen om att på bolagsstämma behandla frågan om likvidationsplikt.

A-son har uppgett att hon av misstag inte lämnat några kommentarer i sina revisionsberättelser för de två första räkenskapsåren. Vad gäller räkenskapsåret 1999/2000 har hon anfört att styrelsen beslutat att driva rörelsen vidare med personligt betalningsansvar. I ett senare yttrande har A-son tillagt att hon numera är ”medveten om att [hon] skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelsen agerat i strid med aktiebolagslagen”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen, 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>4</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. Grafiska bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat under tre räkenskapsår i följd. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse för respektive år ha anmärkt på att styrelsen inte vidtagit åtgärder enligt ovan relaterade bestämmelser i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse enbart erinra om styrelsens skyldigheter enligt aktiebolagslagen är inte detsamma som att anmärka på att dessa bestäm-

---

<sup>3</sup> Se ovan beträffande frisörbolaget.

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelser återfinns idag i 13 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385)

melse inte följts. Att en styrelse beslutat att driva ett bolag vidare med personligt betalningsansvar utgör inte heller skäl för en revisor att i sin revisionsberättelse underlåta anmärkning.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-sons revisionsinsatser har i de uppdrag RN nu granskat genomgående varit bristfälliga. Hon har i två fall avgett revisionsberättelser utan att vara formellt behörig. I ett uppdrag skulle A-son ha anmärkt på att bolagets bokföring inte uppfyllde grundläggande krav i bokföringslagen. I detta uppdrag var hennes underlag beträffande väsentliga poster även i övrigt så undermåligt att hon saknat grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna och förslaget till disposition av resultatet. I ett uppdrag visar RN:s utredning att A-son inte utfört någon revision av klientens största tillgångspost. I ett annat uppdrag har A-son inte gjort sannolikt att hon granskat redovisningen av klientens huvudsakliga verksamhet, köp och försäljning av vinstbolag. I två av de granskade uppdragen har A-son tillstyrkt klienternas resultat- och balansräkningar och förslaget till vinstdisposition trots att aktiebolagslagens krav på avsättning till reservfond inte beaktats. Slutligen har A-son i ett bolag med förbrukat registrerat aktiekapital flera år i rad underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att styrelsen inte vidtagit enligt aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder.

RN finner sammanfattningsvis att A-sons revisionsinsatser i flera fall varit mycket bristfälliga. Hon har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor på ett så allvarligt sätt och i så betydande omfattning att hon bör meddelas varning. Omständigheterna är också så försvårande att hon jämte varningen bör åläggas att till staten betala en straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket lagen om revisorer åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofem tusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, 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.