

## D 11/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Av handlingarna i ärendet framgår att A-son efter räkenskapsårets utgång valdes till revisor i ett aktiebolag för att revidera räkenskapsåret 2003. A-son har även reviderat ett helägt dotterbolag till detta bolag avseende räkenskapsåren 2002/03 och 2003/04. Moderbolaget ägdes i sin tur av ett bolag på Jungfruöarna. Under den aktuella perioden hade moderbolaget kalenderår som räkenskapsår, medan dotterbolagets räkenskapsår löpte mellan den 1 september och den 31 augusti.<sup>1</sup> RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende moderbolaget för räkenskapsåret 2003 och avseende dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04.

### 1 Dotterbolagets redovisning av försäljning av erbium

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att dotterbolaget under räkenskapsåret 2003/04 sålde sitt lager som i huvudsak bestod av 200 gram erbium som bolaget hade anskaffat för 14 miljoner kr. Härav såldes 40 gram till ett externt bolag för ca 3,3 miljoner kr. Dotterbolaget sålde därefter återstående 160 gram till moderbolaget för 11,2 miljoner kr, vilket motsvarade det bokförda värdet för den mängden erbium. Sammantaget såldes lagret alltså för ca 14,5 miljoner kr. Enligt dotterbolagets årsredovisning uppgick dock räkenskapsårets intäkter endast till ca 12,7 miljoner kr. Enligt balansräkningen minskade värdet av dotterbolagets lager av råvaror och förnödenheter med ca 13,6 miljoner kr under räkenskapsåret, medan kostnaden för råvaror och förnödenheter endast uppgick till ca 3,6 miljoner kr enligt resultaträkningen. Det minskade lagervärdet enligt balansräkningen avspeglades med andra ord inte i en motsvarande kostnad i resultaträkningen.

A-son har uppgett följande rörande redovisningen av dotterbolagets försäljning av erbium till moderbolaget. Eftersom det har förflutit lång tid sedan han undertecknade revisionsberättelsen och han numera inte har kontakt med bolaget eller har tillgång till dess räkenskapsmaterial, har han svårt att säga hur bokföringen skedde. Han har dock uppgett att försäljningen med största sannolikhet inte har "gått över resultaträkningen".

RN gör följande bedömning.

Dotterbolagets underlåtenhet att redovisa försäljningen av lagret i resultaträkningen innebär ett avsteg från grundläggande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) om resultaträkningens innehåll. A-son hade därför inte grund för att intyga att dotterbolagets årsredovisning var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. Genom att trots detta avge en revisionsberättelse utan avvikelser har han åsidosatt god revisionssed.

### 2 Dotterbolagets fordran på moderbolaget

---

<sup>1</sup> Se vidare avsnitt 5.

I dotterbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002/03 redovisades lagret med ca 14 miljoner kr. I revisionsberättelsen, som A-son avgav den 2 september 2004, uppgav han bland annat följande: ”Det har inte varit möjligt för mig att observera den fysiska inventeringen av varulagret beroende på att jag fått uppdraget efter räkenskapsårets utgång. Det har inte varit möjligt för mig att verifiera kvantiteterna i varulagret med andra granskningsåtgärder. Varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen. Efter räkenskapsårets utgång har bolaget avyttrat hela varulagret som bestod av Erbium.”

Som framgått i avsnitt 1 ovan sålde dotterbolaget under det nu aktuella räkenskapsåret, 2003/04, merparten av erbiumlagret till moderbolaget. Avtalet är daterat den 31 augusti 2004. I årsredovisningen redovisade dotterbolaget en fordran på moderbolaget om ca 11 miljoner kr avseende köpeskillingen för erbiumet. Detta belopp motsvarade ungefär hälften av dotterbolagets balansomslutning. Den 8 oktober 2004 avgav A-son en revisionsberättelse utan avvikelser för dotterbolaget för detta räkenskapsår.

När det gäller moderbolagets möjligheter att betala skulden till dotterbolaget kan följande noteras. Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 hade moderbolaget inte någon egen verksamhet, utan bedrev endast viss verksamhet genom dotterbolaget. Under räkenskapsåret 2002 redovisade moderbolaget inga intäkter. Tillgångarna redovisades med totalt ca 16 miljoner kr. Av dessa utgjordes 14 miljoner kr av aktier i dotterbolaget. Bolagets tidigare revisor avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 den 20 februari 2004. Han gjorde då bland annat följande anmärkningar: ”I balansräkningen upptas som tillgång andelar i koncernföretag 14 000 000 kr. Aktierna anses av mig vara för högt upptagna med 14 000 000, vilket motsvarar för högt upptaget varulager 14 000 000 kr i dotterbolaget [...]” Revisorn angav vidare att årsredovisningen på grund av detta inte gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning och han avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningen.<sup>2</sup>

A-son har uppgett följande rörande sin granskning av dotterbolagets fordran på moderbolaget. Han hade kontakt med dotterbolagets VD, som försäkrade att moderbolaget senare under hösten 2004 skulle betala skulden med hjälp av medel som skulle tillskjutas av ägaren. Vid tidpunkten för revisionsberättelsens undertecknande var fordran endast drygt en månad gammal. A-son ansåg sig inte kunna hävda att fordran inte var säkerställd eftersom den inte hade förfallit till betalning när han undertecknade revisionsberättelsen. RN har särskilt frågat A-son varför han valde att avge revisionsberättelse för dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04 redan i oktober 2004, när han ännu inte hade avgett revisionsberättelse för moderbolaget för räkenskapsåret 2003. A-son har uppgett att orsaken till detta var att han inte fick något räkenskapsmaterial för moderbolaget förrän i slutet av år 2004. Han hade således inte tillgång till något material för moderbolaget när han reviderade dotterbolaget.

RN gör följande bedömning.

Vid revisionen av dotterbolaget räkenskapsåret 2003/04 hade A-son att ta ställning till värdet av dotterbolagets fordran på moderbolaget, som avsåg ersättning för ett varulager bestående av 160 gram erbium som moderbolaget hade förvärvat från dotterbolaget.

A-son avgav revisionsberättelse för dotterbolaget för räkenskapsåret 2002/03 den 2 september 2004. Han hade då inte kunnat genomföra någon granskning för att försäkra sig om att dotterbolaget innehade den påstådda mängden erbium per balansdagen. Det har inte framkommit

---

<sup>2</sup> A-son avgav revisionsberättelse för moderbolaget för räkenskapsåret 2003 först den 10 januari 2005. I denna årsredovisning redovisade moderbolaget tillgångar om ca 17 miljoner kr, varav 14 miljoner kr utgjordes av innehavet av aktierna i dotterbolaget. I revisionsberättelsen anmärkte A-son på att bolaget inte hade kunnat styrka värdet av aktierna i dotterbolaget per den 31 december 2003. På grund av bland annat denna brist avstyrkte A-son fastställande av moderbolagets resultat- och balansräkning.

att han hade vidtagit några ytterligare granskningsåtgärder avseende erbiomet när han den 8 oktober 2004 avgav revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2003/04. Han kunde därför inte förlita sig på att moderbolaget verkligen skulle komma i åtnjutande av det förvärvade erbiomet. Med hänsyn till detta hade A-son enligt RN:s mening inte fog för att beakta moderbolagets påstådda innehav av erbium när han tog ställning till dess betalningsförmåga.

A-son hade inte tillgång till moderbolagets räkenskapsmaterial för räkenskapsåret 2003 när han avgav revisionsberättelsen för dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04. Enligt moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 var dess huvudsakliga tillgång aktierna i dotterbolaget. Den föregående revisorn hade i revisionsberättelsen framfört som sin uppfattning att dessa aktier inte borde ha åsatts något värde. Med hänsyn till detta, samt till att moderbolaget inte bedrev någon egen verksamhet och inte hade haft några intäkter under räkenskapsåret 2002, hade A-son anledning att ifrågasätta om moderbolaget hade förmåga att betala skulden till dotterbolaget.

Det faktum att A-son hade fått muntliga uppgifter från dotterbolagets VD om att moderbolaget skulle betala skulden med hjälp av ett aktieägartillskott, innebar inte att han kunde underlåta att göra en självständig bedömning av moderbolagets betalningsförmåga. Det har inte framkommit att han gjorde någon sådan bedömning, vilket framstår som anmärkningsvärt med hänsyn till att fordran på moderbolaget var av väsentlig betydelse för bedömningen av dotterbolagets ekonomiska ställning. Med hänsyn till detta hade A-son inte grund för att godta att dotterbolaget tog upp fordran mot moderbolaget till dess nominella värde. Genom att trots detta avge en revisionsberättelse utan avvikelser för dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04 har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

### **3 Advokatkostnader hänförliga till dotterbolagets verksamhet?**

Enligt dotterbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04 uppgick dess rörelsekostnader till drygt 11,5 miljoner kr. Av detta belopp avsåg drygt 2 miljoner kr advokatkostnader. I A-sons dokumentation rörande dotterbolaget finns en handling som är rubricerad "Sammanfattning av revisionen 2003/2004". I denna sammanfattning anges att advokatkostnaderna avsåg en tvist i ett annat bolag, nämligen ett utländskt bolag som ägdes av dotterbolaget. Under rubriken Inverkan/rekommendation finns följande kommentar: "Om det är en tvist i det Schweiziska dotterbolaget, bör inte advokatkostnader tas där?"

RN har frågat A-son vad dessa advokatkostnader avsåg, vilken granskning han gjorde av posten och på vilken grund han ansåg att kostnaderna kunde hänföras till dotterbolaget. Som svar på detta har A-son uppgett att han tog stickprov på två stycken fakturor och att det var svårt att bedöma vilket bolag som skulle bekosta advokatkostnaderna. Han har vidare uppgett att han påtalade detta i en revisionspromemoria och att han "lät bolaget bedöma detta".

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation framgår att han vid sin revision av dotterbolaget ifrågasatte om advokatkostnaderna var hänförliga till dotterbolagets verksamhet. Med hänsyn till att dessa utgjorde ca 20 % av dotterbolagets redovisade rörelsekostnader borde A-son ha gjort en självständig bedömning av om kostnaderna var hänförliga till dotterbolaget. Det har inte framkommit att han gjorde någon sådan bedömning, och han hade därför inte grund för att godta att advokatkostnaderna belastade dotterbolagets resultat. Genom att trots detta avge en revisionsberättelse utan avvikelser för dotterbolaget har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

#### **4 Värdet på kundfordran i dotterbolaget**

Dotterbolagets kundfordringar uppgick till ca 9,3 miljoner kr per balansdagen den 31 augusti 2004. I A-sons planering för granskningen angavs att de två största posterna skulle granskas mot fakturor. Den största posten bland kundfordringarna uppgick till knappt 6,5 miljoner kr. Det finns inte någon kopia av fakturan avseende denna fordran i A-sons dokumentation.

RN har ställt frågor till A-son rörande hans granskning av fordrans existens och värde, vad den avsåg samt vilka kontroller han gjorde av gäldenärsbolaget. A-son har uppgett att fordran inte var förfallen till betalning då han avgav revisionsberättelse för dotterbolaget. Han har vidare uppgett att dotterbolagets VD bedömde att fordran skulle komma att betalas.

RN gör följande bedömning.

Avseende dotterbolagets största kundfordran har A-son förlitat sig på de muntliga uppgifter som han fick från bolagets VD om att fordran skulle komma att betalas. Fordran avsåg ett väsentligt belopp, och det framstår därför som anmärkningsvärt att A-son inte gjorde någon självständig granskning av dess existens och värde. Enligt RN:s mening hade han inte grund för att godta att fordran redovisades till sitt nominella värde. Genom att trots detta avge en revisionsberättelse utan avvikelser för dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04 har han åsidosatt god revisionsssed.

#### **5 Olika räkenskapsår i koncernen**

Enligt 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) skall företag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl kan Skatteverket (tidigare Riksskatteverket) medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Som har framgått hade moderbolaget under den aktuella perioden kalenderår som räkenskapsår. Dotterbolaget däremot hade ett räkenskapsår som löpte mellan den 1 september och den 31 augusti. A-son har inte anfört att det skulle ha medgetts något undantag från huvudregeln.

RN gör följande bedömning.

Genom att godta att moder- och dotterbolaget hade olika räkenskapsår, vilket innebar ett avsteg från en grundläggande bestämmelse i bokföringslagen, har A-son åsidosatt god revisionsssed.

#### **6. Sammanfattande bedömning**

A-son har åsidosatt god revisionsssed i ett flertal avseenden. Det framstår som särskilt allvarligt att han har gjort en bristfällig granskning och bedömning av flera väsentliga poster i dotterbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04, närmare bestämt en fordran mot moderbolaget, advokatkostnader och en kundfordran. Dessutom hade dotterbolaget underlåtit att redovisa en väsentlig affärshändelse i resultaträkningen, nämligen försäljningen av erbium. Trots dessa brister har A-son avgett en revisionsberättelse utan avvikelser för dotterbolaget för räkenskapsåret 2003/04. Han har vidare godtagit att moderbolaget och dotterbolaget hade olika räkenskapsår, vilket stod i strid med en grundläggande bestämmelse i bokföringslagen. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär

åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, auktoriserade revisorn Willard Möller, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.