

D 24/05

Inledning

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 tillskrivit revisorer utsedda i stiftelser som inte inom föreskriven tid har inkommit med årsredovisning till Länsstyrelsen i X län. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning har RN även tagit del av urkunder, årsredovisningar samt A-sons revisionsberättelser för fem stiftelser.

Med hänvisning till vad som framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i fyra stiftelser nämligen FB-stiftelsen, VB-stiftelsen, AV-stiftelsen och GA-stiftelsen, samtliga avseende räkenskapsåret 2002.

FB-stiftelsen

Enligt FB-stiftelsens stadgar av den 12 november 1948 skall stiftelsens ändamål tillgodoses genom en användning av avkastningen. Stiftelsens kapital får däremot inte förbrukas utan regeringens tillstånd. Kapitalet utgörs av de medel som influtit efter ett upprop, övriga gåvor som tillfaller stiftelsen samt avkastning av stiftelsens tillgångar som efter beslut av stiftelsens styrelse skall läggas till kapitalet. Av noter i årsredovisningen till de poster som redovisas som stiftelsens kapital framgår att resultat från avyttring av värdepapper har disponerats för utdelning av stipendier.

På RN:s fråga om stiftelsens redovisning av eget kapital och om principerna för utdelning har A-son anfört att styrelsen hade gjort en samfällad bedömning av avkastningsbegreppets innehåll och ansett att begreppet avkastning, med vissa förbehåll, skulle kunna innefatta även realisationsvinster. Styrelsen kom till denna slutsats då värdet på stiftelsens tillgångar genom aktieplaceringar hade ökat väsentligt under den senaste femtonårsperioden. Beslutet att vid behov ianspråkta realisationsvinster för utdelning protokollfördes enligt A-son den 28 februari 2000. A-son har även uppgett att stiftelsen hade haft kontakter med Länsstyrelsen i X län till stöd för sitt ställningstagande. A-son har inte sänt in någon dokumentation från stiftelsens kontakter med länsstyrelsen som verifierar denna uppgift. A-son har till sitt yttrande bifogat en PM för kännedom från denna länsstyrelse daterad den 5 april 2001 i vilken lämnas en redogörelse för ett förslag till hur avkastningsbegreppet skall tolkas för stiftelser där detta inte framgår av stiftelseförordandet.

RN gör följande bedömning.

Utgångspunkten för bedömningen av vilka medel som kan användas för främjandet av en stiftelses syfte är föreskrifterna i stiftelseurkunden eller en tolkning av dessa. Av FB-stiftelsens stadgar följer att endast avkastningen får användas för att tillgodose stiftelsens ändamål samt att stiftelsens kapital inte utan tillstånd får förbrukas. Avgörande för om stiftelsen har haft rätt att dela ut realisationsvinsterna är därför frågan om man skall se sådana vinster som avkastning. Med avkastning i stiftelser förstås normalt löpande avkastning dvs. ränta, aktieutdelning och

obligationsräntor.¹ Detta innebär att det resultat som uppkommer vid omplacering av en stiftelses tillgångar inte utan vidare kan användas till att genom utdelning främja stiftelsens ändamål. Av handlingarna i ärendet framgår att styrelsen för FB-stiftelsen har redovisat realisationsvinster som fritt eget kapital och fattat beslut om att använda delar av realisationsvinsterna till utdelning utan att ansöka om tillstånd. A-son har i strid med 4 kap. 11 § andra stycket samt tredje stycket 1 stiftelselagen (1994:1220) underlåtit att i revisionsberättelsen påtala felaktigheter i redovisningen och att stiftelsens styrelse har delat ut medel på ett icke stadgenligt sätt. Han har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

VB-stiftelsen

Stiftelsen får enligt sina stadgar under ett räkenskapsår endast dela ut vad stiftelsens förmögenhet under föregående räkenskapsår genererat i form av ränta och utdelning med avdrag för nödvändiga förvaltningskostnader och för fondering med minst 10 och högst 20 procent av det belopp som återstår efter avdraget för förvaltningskostnaderna. Stiftelsens redovisade fria egna kapital var negativt vid ingången av räkenskapsåret 2002 och uppgick till minus 231 413 kr. Under år 2002 översteg utdelade bidrag årets utdelningsbara avkastning varför fritt eget kapital vid årets utgång uppgick till minus 599 829 kr.

A-son har anfört att han vid revisionen av räkenskaperna för år 2001, som ägde rum i juni 2002, observerade att utdelade medel översteg fritt eget kapital. Han uppmärksammade styrelsens ordförande och kassaförvaltare på detta förhållande. Vid denna tidpunkt var beslut om utdelning redan fattat och beloppet till stor del redan utbetalat. Vid slutrevisionsammansträde för år 2002, och även vid möte med representanter för styrelsen under november 2002, påtalade han vikten av att utdelningarna begränsades till vad som stadgemässigt kunde accepteras.

RN gör följande bedömning.

Redan under år 2001 hade stiftelsen delat ut bidrag som översteg dess fria egna kapital, vilket A-son observerade vid revisionen under våren 2002. Enligt vad som framgår av 4 kap. 11 § tredje stycket 2 stiftelselagen borde A-son redan vid denna tidpunkt i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att stiftelsen delat ut bidrag som översteg dess utdelningsbara belopp. A-son har även i revisionsberättelsen för år 2002 underlåtit att anmärka på att stiftelsens kapital har använts på ett sätt som strider mot stadgarna. Han har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

AV-stiftelsen

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Stiftelsen bildades år 1908 genom ett förordnande i ett testamente. Av detta framgår att ett belopp om 50 000 kr skulle avsättas till en fond för beredande av pensioner till personer med anknytning till vissa myndigheter. Pension skulle utgå ur fondens ränteavkastning med 600 kr per år till varje mottagare. Under åren 1991, 1992 och 2001 har Kammarkollegiet efter ansökningar beslutat att pension skall utgå med högst hälften av ett basbelopp samt att kretsen av destinatärer får utvidgas. I stiftelsens förvaltningsberättelse för

¹ Proposition 1993/94:9 sid. 117-118 och Isoz, Henning, Stiftelselagen en kommentar, Norstedts förlag, 1997, sid. 48-49.

år 2002 anges att ändamålet är att dela ut pensioner och annan ekonomisk hjälp till behövande pensionärer. Under år 2002 har 19 047 kr utbetalats i pensioner. Beloppet har inte redovisats som en minskning av fritt eget kapital utan har kostnadsförts under rubriken Externa kostnader, övrigt.

A-son har uppgett att Bokföringsnämndens (BFN:s) uttalande om redovisning i avkastningsstiftelser (BFN U 95:3)² bör följas, vilket enligt honom innebär att det inte är otillåtet att göra på annat sätt. A-son har även anført att stiftelsen är mera lik en pensionsstiftelse än en avkastningsstiftelse varför en avvikelse mot BFN:s uttalande skulle kunna accepteras i detta fall. Då stiftelsen är fullt skattskyldig och gör avdrag för kostnaden för utbetalda pensioner i deklarationen medför sättet att redovisa, enligt A-son, en ”korrespondens mellan redovisning och deklaration”.

RN gör följande bedömning.

Av handlingarna i ärendet framgår att stiftelsen ur avkastningen skall lämna ekonomisk hjälp till behövande. Stiftelsen är således en avkastningsstiftelse. A-sons påstående att stiftelsens verksamhet är mera lik en pensionsstiftelse saknar relevans för bedömningen av hur bidrag skall redovisas. Detsamma gäller även hans påstående om fördelen med korrespondens mellan redovisning och deklaration. A-son har genom att underlåta att verka för att årsredovisningen upprättades enligt god redovisningssed åsidosatt god revisionsred.

Tidpunkter för avgivande av årsredovisningar och revisionsberättelser.

FB-stiftelsens årsredovisning för år 2002 är daterad den 19 februari 2003. A-son och hans medrevisor har den 9 december 2003 avgett en revisionsberättelse. Enligt stadgarna för stiftelsen skall årsredovisningshandlingar lämnas till revisorerna för granskning senast den 1 mars året efter aktuellt räkenskapsår. Av stadgarna framgår inte när revisorernas granskning senast skall vara klar och revisionsberättelse avlämnad.

A-son har uppgett att han till övervägande del fick tillgång till material för revision i tid men att komplettering begärdes efter sommaren 2003. De personer som var ansvariga för löpande bokföring och för att upprätta årsredovisning var nya på sina poster. På grund av ett missförstånd hölls revisionsmanträde först den 9 december 2003.

Enligt **GA-stiftelsens** stadgar skall årsredovisning lämnas till revisorerna senast den 1 mars och revisionsberättelse avges senast den 1 april året efter aktuellt räkenskapsår. Årsredovisningen för år 2002 är daterad den 24 april 2003 och A-sons revisionsberättelse den 25 augusti 2003.

A-son har uppgett att material levererades i tid för hans revision men att undertecknandet av revisionsberättelsen försenades på grund av att hans och medrevisorns semestrar gick omlott. Han har även uppgett att han anser att anmärkning i revisionsberättelsen om för sent avlämnad årsredovisning ”skulle ge oförtjänt uppmärksamhetsvärde för detta tillkortakommande”. Han har också anført att det föreligger praktiska svårigheter att få styrelsens påskrift i tid då styrelseledamöterna inte är bosatta i Stockholm där stiftelsens administration finns och där styrelsen sammanträder. Styrelsen består av tre ledamöter.

² Redovisning av lämnade anslag av vilket följer att en avkastningsstiftelse tillgodoser normalt sina förmånstagare genom att lämna anslag i form av penningbidrag. Anslagen bör inte redovisas som en kostnad utan som en minskning av fritt eget kapital.

För **VB-stiftelsen** har A-son överlämnat revisionsberättelsen för år 2002, daterad den 30 juni 2003, till styrelsen först i augusti 2003.

RN gör följande bedömning.

Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) och 4 kap. 13 § stiftelselagen skall en stiftelses årsredovisning lämnas till revisorerna senast fyra månader efter utgången av stiftelsens räkenskapsår samt av revisorerna tillsammans med revisionsberättelsen överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare senast fem och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Av 2 kap. 1 § stiftelselagen framgår att föreskrifterna i stiftelseförordnandet skall följas vid förvaltningen av stiftelsens angelägenheter, om inte föreskrifterna strider mot någon bestämmelse i den lagen. I de fall det i ett stiftelseförordnande anges att stiftelsens räkenskaper skall avslutas och revisionen vara genomförd vid en tidigare tidpunkt än vad som anges i 8 kap. 2 § årsredovisningslagen skall reglerna i förordnandet gälla. Det ankommer på den utsedde revisorn att verka för att årsredovisningen upprättas i tid. Har årsredovisning avgetts för sent skall detta anmärkas i revisionsberättelsen. Vidare skall en revisor, enligt god revisions sed, planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelse avlämnas inom föreskriven tid. I tre av de fyra av RN granskade stiftelserna har A-son inte slutfört sin granskning i sådan tid att stiftelserna har haft möjlighet att till registreringsmyndigheten inge årsredovisning och revisionsberättelse inom sex månader efter räkenskapsårets utgång (8 kap. 3 § 4 årsredovisningslagen). Han har inte heller anmärkt på att en av årsredovisningarna inte har avgetts i rätt tid.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har underlåtit att i sina revisionsberättelser för två av stiftelserna påtala att kapitalet hade använts på ett sätt som strider mot stadgarna och att årsredovisningen för en av dessa inte hade upprättats enligt årsredovisningslagen. Han har inte heller anmärkt på att en av årsredovisningarna inte hade avgetts i stadgeenlig tid. Han har underlåtit att verka för att utformningen av årsredovisningen i en av stiftelserna följde god redovisningssed och inte slutfört sin granskning i sådan tid att räkenskaperna för tre av stiftelserna kunnat inges till registreringsmyndigheten inom föreskriven tid. A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son 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, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga avgörande har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsrevisorn Inger Blomberg, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.