

## D 8/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår att A-son under räkenskapsåret den 1 juli 1998 – 30 juni 1999 och räkenskapsåret den 1 juli 1999 – 30 juni 2000 var vald revisor i ett aktiebolag som bland annat bedrev saneringsverksamhet; saneringsbolaget. A-son avgav rena revisionsberättelser för båda räkenskapsåren; den 30 november 1999 respektive den 21 december 2000.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft och Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta ärende de äldre bestämmelserna.

### A-sons oberoende som revisor

Av handlingarna i ärendet framgår att saneringsbolaget under den aktuella perioden ägdes av en person som även var ensam styrelseledamot i bolaget; företagsledaren. A-sons far och hustru var under samma tid huvudägare och styrelseledamöter i ett aktiebolag som huvudsakligen bedrev aktieförvaltning; förvaltningsbolaget. I april 1999 lämnade förvaltningsbolaget ett lån till företagsledaren om 100 000 kr. Den 30 december 1999 gjorde företagsledaren en delbetalning av lånet om 20 000 kr. Vissa ytterligare delbetalningar gjordes sedan efter de nu aktuella räkenskapsårens utgång. I samband med överföringen av 100 000 kr från förvaltningsbolaget till företagsledaren, förde saneringsbolaget över motsvarande belopp till förvaltningsbolaget. Skatteverket har gjort gällande att saneringsbolaget genom de båda lånetransaktionerna lämnade ett lån till företagsledaren med förvaltningsbolaget som mellanhand, i strid med låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385).

A-son har uppgett i huvudsak följande. Under räkenskapsåret 1998/1999 uppgav företagsledaren att han hade stort behov av att låna pengar, men att han hade svårt att hitta långivare. A-son nämnde då ett antal tänkbara långivare, däribland förvaltningsbolaget. På förfrågan från förvaltningsbolaget uppgav han att företagsledaren kunde vara en " trovärdig låntagare ". Han tänkte då inte på att varna för att en lånetransaktion mellan förvaltningsbolaget och företagsledaren kunde vara olämplig med hänsyn till hans revisionsuppdrag i saneringsbolaget och hans närstående relation till förvaltningsbolaget. Bakgrunden till att saneringsbolaget förde över 100 000 kr till förvaltningsbolaget, var att det vid kontakten mellan företagsledaren och förvaltningsbolaget beslutades att de båda bolagen skulle investera i ett gemensamt projekt. Affären blev dock inte av, och förvaltningsbolaget började därför återbetala medlen till saneringsbolaget. I december 1999 fick A-son kännedom om de ovan beskrivna transaktionerna. Han blev då mycket bekymrad, men eftersom företagsledaren inte hade

möjlighet att lösa sin skuld fick han nöja sig med att se till att parterna upprättade lånehandlingar.

RN gör följande bedömning.

Det kan inte anses utrett att det har förelegat ett förbjudet lån enligt 12 kap. 7 § aktiebolagslagen.

I 14 § lagen om revisorer stadgades att en revisor skulle avsäga sig ett uppdrag om det fanns någon särskild omständighet som kunde rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. De skuld- och affärsförbindelser som förelegat mellan det reviderade bolaget och dess ägare å ena sidan och ett bolag som ägdes av närstående till A-son å den andra, måste anses utgöra en sådan särskild omständighet. A-son borde därför ha avsagt sig revisionsuppdraget när han fick kännedom om förhållandena. Genom att kvarstå som revisor och avge revisionsberättelse för ytterligare ett räkenskapsår har A-son brutit mot reglerna om revisors opartiskhet och självständighet.

### **A-sons revisionsdokumentation**

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende saneringsbolaget för de båda räkenskapsåren. I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 1998/1999 ingår utdrag ur bolagets huvudbok, balans- och resultatrapporter, skattedeclarationer samt kopior av en faktura, ett försäkringsbesked, ett kontoutdrag med depåförteckning och en bokföringsorder. I övrigt utgörs dokumentationen av en riskanalys samt av dokument benämnda allmänna revisionsåtgärder, planeringsmemo och sammanfattande revisionsmemo; samtliga ifyllda med mycket kortfattade noteringar. Dokumentationen för räkenskapsåret 1999/2000 är något mer utförlig i det avseendet att den innehåller ett större antal kopior på handlingar från bolaget, såsom fakturor och kontoutdrag.

A-son har uppgett att han alltid har haft svårigheter med att dokumentera sitt revisionsarbete, och att han därför förlitar sig på sitt goda minne.

RN gör följande bedömning.

Av 10–14 §§ i 1997 års föreskrifter framgick att en revisor var skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. Denna skyldighet framgår numera av 24 § revisorslagen och av 2–5 §§ i 2001 års föreskrifter. Revisionsdokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Det är inte möjligt att utifrån A-sons dokumentation utläsa hur han har planerat sin granskning, vilken granskning han har utfört, vilken omfattning granskningsåtgärderna har haft eller vilka iakttagelser han har gjort. A-son har således på ett allvarligt sätt åsidosatt sin dokumentationsskyldighet.

### **A-sons granskning av långfristiga fordringar och anläggningstillgångar**

Bristerna i A-sons revisionsdokumentation har medfört att det i stora delar är svårt att göra någon närmare bedömning av kvaliteten i hans revision. RN har dock uppmärksammat vissa förhållanden rörande den granskning som A-son har utfört.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. Saneringsbolagets intäkter under räkenskapsåret 1998/1999 uppgick till knappt 5 mnkr och balansomslutningen var ca 1,8 mnkr. Under räkenskapsåret 1999/2000 uppgick intäkterna till drygt 6 mnkr och balansomslutningen var ca 4,3 mnkr. Under räkenskapsåret 1998/1999 hade bolaget långfristiga fordringar som togs upp till 250 000 kr i årsredovisningen. I bolagets bokföring var denna post fördelad på förskott till

leverantörer om 150 000 kr och en övrig långfristig fordran om 100 000 kr. Det kan noteras att det senare beloppet avsåg lånet från saneringsbolaget till förvaltningsbolaget. Av A-sons dokumentation framgår inte att han genomförde några granskningsåtgärder avseende de långfristiga fordringarna, förutom att han noterade att posten om 250 000 kr avsåg "handpenning fastighet". Under räkenskapsåret 1999/2000 förvärvade bolaget en fastighet med tomträtt för ca 2 mnkr, med tillträde den 1 december 1999. Bolaget tog upp byggnaden till anskaffningsvärdet i årsredovisningen, och gjorde således inte någon avskrivning under räkenskapsåret. I A-sons dokumentation finns endast en likvidavräkning som underlag för fastighetsförvärvet. Det framgår inte att han vidtog några särskilda granskningsåtgärder med anledning av förvärvet.

A-son har uppgett att han fick uppgift från bolaget om att de långfristiga fordringarna om 250 000 kr avsåg "betalning på kommande fastighetsköp". Detta godtog han, och vidtog inte några ytterligare granskningsåtgärder. A-son har i ett av sina yttranden till RN betecknat detta som en allvarlig brist i revisionen. Bolagets fastighetsförvärv räkenskapsåret 1999/2000 avsåg en industrifastighet. A-son har uppgett att det enligt bolagets företrädare inte fanns behov av att göra avskrivningar på byggnaden under räkenskapsåret eftersom dess marknadsvärde bedömdes vara högre än det bokförda värdet, och att han inte hade anledning att särskilt ifrågasätta detta synsätt.

RN gör följande bedömning.

Posten långfristiga fordringar om 250 000 kr måste anses ha varit så väsentlig att A-son hade anledning att vidta ytterligare granskningsåtgärder. Han borde bland annat ha gjort en avstämning mot bolagets bokföring. Hade han gjort det skulle han ha upptäckt att beloppet om 250 000 kr var uppdelat på två konton, vilket hade gett honom anledning att ifrågasätta bolagets uppgift om att hela beloppet avsåg en handpenning. Vidare hade A-son inte fog för att godta bolagets bedömning av den nyförvärvade fastighetens bokförda värde. Anläggningstillgångar med begränsad livslängd skall enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skrivas av systematiskt över denna livslängd. A-son borde med hänsyn till denna bestämmelse ha kontrollerat om bolaget hade upprättat någon avskrivningsplan för fastigheten. Han borde även ha verkat för att avskrivningar skulle göras enligt planen och att denna skulle framgå av årsredovisningen. A-sons granskning av dessa väsentliga poster har inte genomförts i enlighet med god revisionsred.

### **Avsaknad av uppgift om rörelsegren i årsredovisningen**

Av A-sons dokumentation framgår att saneringsbolaget under de båda räkenskapsåren bedrev viss travsportverksamhet. Detta kan dock inte utläsas av bolagets årsredovisningar. Beskrivningen av bolagets verksamhet i förvaltningsberättelserna har båda åren följande lydelse: "Bolaget utför saneringsarbeten, städning, takläggning samt därmed förenlig verksamhet". A-son har trots fråga från RN inte kommenterat det faktum att travsportverksamheten inte framgår av förvaltningsberättelserna. Han har dock uppgett att kostnaden för travsportverksamheten under räkenskapsåret 1998/1999 var 86 000 kr och att han vid sin granskning inte bedömde den som en väsentlig post, med hänsyn till bolagets ekonomiska ställning.

RN gör följande bedömning.

En förvaltningsberättelse skall enligt 6 kap. 1 § årsredovisningslagen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Den skall även innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och

resultat. Travsportverksamheten utgjorde en rörelsegren som helt saknade samband med saneringsbolagets övriga verksamhet. Av A-sons uppgifter framgår att han var medveten om att travsportverksamheten hade en omfattning som inte var helt försumbar, även om den under räkenskapsåret 1998/1999 inte var väsentlig för bedömningen av bolagets ställning och resultat. Med hänsyn till dessa omständigheter borde A-son ha verkat för att bolaget skulle lämna upplysningar om travsportverksamheten i förvaltningsberättelsen.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

Genom att A-son har kvarstått som revisor, trots de transaktioner som skett mellan det reviderade bolaget och dess ägare och ett bolag som ägdes av närstående till honom, har han åsidosatt reglerna om revisorers opartiskhet och självständighet. A-son har vidare på ett allvarligt sätt åsidosatt sin skyldighet att dokumentera sitt revisionsarbete. Han har även underlåtit att granska väsentliga bokföringsposter i bolaget och att verka för att samtliga bolagets rörelsegrenar skulle framgå av årsredovisningen. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer 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 Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt t f avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.