

D 35/05

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 undersökt förutsättningarna för vissa av de kvalificerade revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS 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 hans dokumentation av senast genomförd revision i sex aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i fyra av dessa bolag, nämligen i skobolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2002–30 april 2003), konsultbolaget, industribolaget (intressebolag till konsultbolaget) och fastighetsbolaget (dotterbolag till konsultbolaget). RN:s granskning avser räkenskapsåret 2003 beträffande de tre senare bolagen. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades 18 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

Oberoende och dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation. I den dokumentation som RN har tagit del av saknas för samtliga sex revisionsuppdrag såväl oberoendeanalyser som riskanalyser och egentliga revisionsplaner.

A-son har anfört att han alltid prövar om han på något sätt har kopplingar till sina klienter men att han inte har sett något behov av en ”formellt nedskrivna analys”. Han säger sig ha avböjt alla uppdrag där han sett att hans oberoende skulle kunna ifrågasättas. A-son har i efterhand tillställt RN oberoendeanalyser för här aktuella uppdrag, samtliga upprättade i maj 2005. Vidare har A-son anfört att revisionen inte skulle bli träffsäker utan riskanalys men att hans dokumentation har brister.

RN gör följande bedömning.

Enligt 24 § första stycket revisorslagen samt 2 § 8 Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet skall en revisor dokumentera de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet vid prövningen enligt 21§ revisorslagen. RN finner att A-son inte för något av de av RN granskade revisionsuppdragen har visat eller gjort sannolikt att han har följt dessa regler.

En revisor skall enligt god revisionsssed utföra riskbedömningar och planera sitt revisionsarbete så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Av A-sons dokumentation framgår inte att han upprättar riskanalyser eller revisionsplaner. Han har inte heller på annat sätt visat eller gjort sannolikt att han i detta avseende iakttar god revisionsssed.

Skobolaget

Varulager redovisades med 1,4 mnkr (92 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av endast ett lagerintyg samt en anteckning om att han stickprovsvis har granskat de största posterna mot fakturor och inte funnit några fel. Av A-sons dokumentation kan dock inte utläsas vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller.

A-son har anfört följande.

Företagsledaren är noggrann och prissätter utifrån inköpsfakturor. A-son har stämt av lagerlistor mot inköpsfakturor och härmed också skaffat sig en bild av antalet osålda skor i lager. Han har besökt företaget oplanerat sommaren 2003 och då konstaterat att det fanns skor överallt. A-son har aldrig närvarit vid någon inventering av skobolagets varulager men har genom sin granskning uppnått en rimlig grad av säkerhet om värderingens riktighet. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att han årligen analyserar bruttovinsten.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var den mest väsentliga balansposten i skobolaget varför A-son vid sin revision har haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat förvissa sig om att tillgången existerar. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen. A-son har uppgett att han inte någon gång har närvarit vid någon lagerinventering i skobolaget. Han har inte heller visat att han på annat sätt har kontrollerat bolagets rutiner för inventering. Att som A-son enbart stämma av lagerlistor mot inköpsfakturor samt analysera bruttovinster ger inte ett tillräckligt underlag för att fastställa existensen och värdet av ett varulager. RN konstaterar att A-son inte på ett godtagbart sätt har granskat posten varulager. Eftersom denna post var skobolagets enda egentliga tillgång finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkning eller förslaget till vinstdisposition. A-son har därmed inte utfört sitt arbete enligt god revisionsd.

Konsultbolaget, industribolaget och fastighetsbolaget

Konsultbolaget

Konsultbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 1,2 mnkr och dess balansomslutning till 16,2 mnkr. A-son har i sin revisionsberättelse anmärkt på att han inte har kunnat verifiera värdet av en fordran på ett vilande intressebolag, industribolaget. Att anmärkning har framförts i revisionsberättelsen framgår dock inte av A-sons revisorspåteckning på den hos Bolagsverket registrerade årsredovisningen.

Enligt A-sons anteckningar hade konsultbolaget tagit upp 2,5 mnkr som en långfristig skuld och 2,95 mnkr som en kortfristig skuld till ett utomstående bolag. Vidare redovisade konsultbolaget 2,1 mnkr som interimsskulder. Det finns i A-sons dokumentation inga handlingar som verifierar dessa poster om totalt 7,55 mnkr (47 procent av balansomslutningen).

A-son har anfört följande.

Vad först gäller revisorspåteckningen har A-son anfört att han tror sig ha tillagt en mening ”för hand” innan han skickade redovisningarna.

Vad därefter gäller de i konsultbolagets årsredovisning upptagna skulderna har A-son uppgett att skulderna var förskott från uppdragsgivare enligt avtal och att även interimsskulden var

avtalad förskottsbetalning. A-son har hävdad att han hade noterat att konsultbolaget hade erhållit dessa medel. Han säger sig ha efterfrågat underlag men hade inte erhållit några. A-son har anfört att han inte har någon förklaring till varför ett förskott redovisades som en interimsskuld.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionsredovisning följer att om en anmärkning eller en upplysning förekommer i revisionsberättelsen bör detta normalt också framgå av revisorspåteckningen. RN konstaterar att något tillägg till revisorspåteckningen inte finns på den handling som har registrerats hos Bolagsverket. Med hänsyn härtill finner RN att A-son har påtecknat årsredovisningen utan att upplysa om sin anmärkning i revisionsberättelsen. Han har därmed åsidosatt god revisionsredovisning.

RN konstaterar vidare att A-son inte har visat eller gjort sannolikt att han har haft underlag för att godta väsentliga skuldposter i konsultbolagets årsredovisning. A-son har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av konsultbolagets resultat- och balansräkning samt förslag till vinstdisposition. Han har således även i detta avseende åsidosatt god revisionsredovisning.

Industribolaget

Industribolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 0 kr och dess balansomslutning till 5,5 mnkr. A-son har uppgett att hans första revisionsberättelse för industribolaget för år 2003 hade blivit feldaterad och att han till Bolagsverket hade översänt en ny revisionsberättelse, daterad den 27 juli 2004, tillsammans med ett följebrev. Av A-sons andra revisionsberättelse framgår inte att den ersätter en tidigare avgiven.

Industribolaget har redovisat totalt 1,2 mnkr som andelar i koncernföretag (22 procent av balansomslutningen). Av en not framgår att 500 000 kr avsåg ett dotterbolag här benämnt GI-bolaget, 400 000 kr ett bolag här benämnt DI-bolaget och 300 000 kr ett bolag i Slovakien. Vidare har redovisats 150 000 kr som andelar i ett annat slovakiskt bolag. I den dokumentation som har insänts till RN finns inget material som verifierar vare sig posternas existens eller deras värden. Inte heller kan utläsas att A-son har gjort några överväganden beträffande dessa poster, bortsett från aktierna i GI-bolaget som kommenteras nedan. A-son var vald revisor även i DI-bolaget. A-son har i sin revisionsberättelse för DI-bolaget avseende år 2003, daterad den 29 juni 2004, ifrågasatt värdet av en fordran om 3,1 mnkr till okänd motpart och uppgett att han inte hade erhållit begärd bekräftelse. RN konstaterar att om denna fordran skulle vara utan värde skulle det registrerade aktiekapitalet i DI-bolaget i sin helhet vara förbrukat.

A-son har i sin revisionsberättelse för industribolaget informerat om att bolaget hade en skuld om 4 675 000 kr till GI-bolaget men att det senare bolaget inte hade motsvarande fordran varför beloppet borde resultatföras i industribolaget. Det framgår dock av en notupplysning i industribolagets årsredovisning att skulden om 4 675 000 kr utgjordes av skulder om dels 2 337 500 kr till konsultbolaget, dels 2 337 500 kr till ett bolag här benämnt AJProd. Som framgår nedan fanns dessutom 2 337 500 kr redovisade som en tillgång hos konsultbolaget.

A-son har anfört följande.

Vad gäller de i industribolagets årsredovisning upptagna aktierna och andelarna har han sett ”inköpsallegaten” men han har inte bedömt posterna vara väsentliga. A-son har på RN:s fråga medgett att han borde ha ”flaggat för” värderingen av DI-bolagsaktier i industribolaget. A-son har vidare uppgett att skälet till den felaktiga skrivningen i hans revisionsberättelse för industribolaget berodde på ”den oerhörda stressen när årsredovisningen väl kom”. Han säger sig ha erhållit årsredovisningen den 26 juli 2004 och hävdad att allt måste skickas senast den 27 juli ”för att hinna till Bolagsverket i tid”.

RN gör följande bedömning.

För det fall en revisor avger en revisionsberättelse som ersätter en tidigare avgiven skall han tydligt i sin andra revisionsberättelse ange att den ersätter den tidigare berättelsen. Genom att inte lämna denna upplysning i sin andra revisionsberättelse för industribolaget avseende räkenskapsåret 2003 har A-son åsidosatt god revisionsred. RN konstaterar vidare att A-son inte har visat att han hade grund för att godta de i industribolagets årsredovisning intagna uppgifterna om aktier och andelar. Vad gäller aktierna i DI-bolaget har A-son inte uppmärksammat att nedskrivning borde ha skett av det redovisade värdet av dessa aktier. Vidare har A-son missuppfattat till vilka bolag som industribolaget hade skulder varför frågan om resultatföring i industribolaget inte var aktuell. På grund av denna missuppfattning har A-son lämnat felaktig information i sin revisionsberättelse. A-son har hänvisat till att han på grund av tidsbrist har lämnat denna missvisande information. RN vill framhålla att tidsbrist inte får medföra att revisorn åsidosätter sin skyldighet att utföra sin revision enligt god revisionsred.

Aktieägartillskott från konsultbolaget till industribolaget

Konsultbolaget har under rubriken Andra långfristiga värdepappersinnehav redovisat dels aktier i det vilande intressebolaget industribolaget med 450 000 kr, dels aktieägartillskott till samma bolag med 2 337 500 kr *samtidigt som* industribolaget år 2003 redovisade tillskottet som en långfristig skuld till konsultbolaget. Även tillskott med samma belopp från AJProd har redovisats som en långfristig skuld. RN har tagit del av årsredovisningar för konsultbolaget och industribolaget även avseende år 2002. Aktieägartillskotten har detta år redovisats som ett värdepappersinnehav i konsultbolaget och som fritt eget kapital i industribolaget. I årsredovisningen för år 2003 har jämförelsesiffrorna ändrats och totalt 4 675 000 kr redovisats som långfristiga skulder till koncernföretag. Det framgår dock inte av denna årsredovisning att någon omrubricering har skett.

Industribolagets registrerade aktiekapital uppgick räkenskapsåren 2002 och 2003 till 900 000 kr och reservfonden till 1 810 kr. Fritt eget kapital i industribolaget uppgick per den 31 december 2002 till 4 599 572 kr och per den 31 december 2003 till minus 98 000 kr.

A-son har anfört följande.

Konsultbolaget och AJProd ägde 50 procent vardera av industribolaget. Ägarna överförde åren 1996–1998 totalt 2 337 500 kr vardera till industribolaget. När A-son ”kom in i bilden år 2001” informerades han om att beloppen i sin helhet var villkorade aktieägartillskott. Några avtal fanns dock inte som bekräftade detta. Syftet var att hela beloppet skulle föras vidare till industribolagets dotterbolag GI-bolaget. Därefter hävdade företrädare för AJProd att det var fråga om ovillkorade tillskott. Att industribolaget år 2003 bokade om de erhållna tillskotten om totalt 4 675 000 kr från fritt eget kapital till långfristig skuld har A-son förklarat med att konsultbolagets ägare, tillika företagsledare, kände till att återbetalning var beslutad men att det var en nyhet för A-son. Han har uppgett att företagsledaren ansåg att ombokningen skulle visa att en uppgörelse om återbetalning hade träffats och ge en rättvisande bild. A-son har på RN:s fråga anfört att han anser att redovisningen brister och att aktieägartillskottet borde ha redovisats som fritt eget kapital hos mottagaren. A-son har slutligen uppgett att han på grund av tidspress inte hann kommentera frågan i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Av god redovisningssed följer att erhållna aktieägartillskott skall redovisas direkt mot fritt eget kapital.¹ En konsekvens av att ett erhållt aktieägartillskott (vare sig det är fråga om ett villkorat eller ett ovillkorat) skall redovisas på detta sätt är att en omrubricering hos mottagaren från fritt eget kapital till skuld till aktieägare innebär att en form av förtäckt vinstutdelning sker till ägarna. Härmed aktualiseras kapitalskyddsreglerna i 12 kap. aktiebolagslagen (1975:1385). Av 12 kap. 2 § samma lag följer att utdelning till aktieägare endast får ske av balanserade vinstmedel och fria fonder med vissa avdrag och under förutsättning att utdelningen inte står i strid mot den allmänna försiktighetsregeln i samma lagrum. Som framgått ovan hade industribolaget ett fritt eget kapital om 4 599 572 kr per den 31 december 2002. Ombokningen per den 31 december 2003 av 4 675 000 kr från fritt eget kapital till skuld till ägarna översteg således fritt eget kapital och stred därför mot grundläggande kapitalskyddsregler i aktiebolagslagen. A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor dels genom att i sin revisionsberättelse inte anmärka på att omrubriceringen stred mot god redovisningssed, dels genom att inte uppmärksamma de ovan redovisade konsekvenserna av omrubriceringen.

A-son har hänvisat till att han på grund av tidspress inte hann lämna erforderlig kompletterande information i sin revisionsberättelse. Att klienten i vissa fall har ett intresse av att snabbt få fram en reviderad årsredovisning får dock inte påverka revisorn i dennes skyldighet att utföra sin revision enligt god revisionsmed.

Koncernbidrag från konsultbolaget till fastighetsbolaget

I fastighetsbolagets resultaträkning har från det ovan nämnda konsultbolaget erhållna koncernbidrag om 1,2 mnkr redovisats som en bokslutsdisposition. Konsultbolaget, som lämnat bidraget, har redovisat detta som en extraordinär kostnad. Härefter har konsultbolagets resultat före skatt redovisats med 1 191 kr och skatt på årets resultat med noll kr. Av fastighetsbolagets årsredovisning framgår att bolaget inte hade haft några rörelseintäkter, i vart fall inte under räkenskapsåren 2002 och 2003. Av A-sons dokumentation framgår inte att han har övervägt riktigheten av de tillämpade redovisningsprinciperna. På RN:s fråga har A-son hävdats att "redovisningen åskådliggör företagsledarens syn på koncernbidraget ur respektive bolags synvinkel".

RN gör följande bedömning.

Av god redovisningssed följer att koncernbidrag i första hand skall redovisas efter sin ekonomiska innebörd. Om denna inte klart framgår bör bidraget redovisas som en minskning respektive ökning av fritt eget kapital.² Vidare skall den redovisade skatten inte påverkas av transaktioner eller händelser som redovisas direkt mot eget kapital.³ Ett koncernbidrag som kan jämföras med aktieägartillskott redovisas som ett sådant tillskott. Ovan har angetts hur aktieägartillskott bör redovisas.

RN konstaterar att en kapitalöverföring har skett från konsultbolaget till fastighetsbolaget. Oavsett om denna rubricerats som koncernbidrag eller aktieägartillskott skulle den enligt god

¹ Jämför Redovisningsrådets akutgrupps uttalande, URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott, som gäller för noterade bolag.

² Jämför Redovisningsrådets akutgrupps uttalande, URA 7 Koncernbidrag och aktieägartillskott, som gäller för noterade bolag.

³ Se BFNAR 2001:1 Redovisning av inkomstskatter

redovisningssed ha redovisats endast över respektive bolags balansräkning och inte till någon del ha intagits i bolagens resultaträkningar. Inte heller skulle det av konsultbolaget lämnade koncernbidraget ha påverkat den i detta bolags resultaträkning redovisade skattekostnaden. RN konstaterar att A-son inte har uppmärksammat att redovisningarna av årets resultat i konsultbolaget och i fastighetsbolaget inte hade skett enligt god redovisningssed.

RN:s sammanfattande bedömning

Av A-sons dokumentation framgår inte att han inför sitt revisionsarbete har upprättat några oberoendeanalyser, riskanalyser eller revisionsplaner. RN:s utredning visar att A-sons revisionsåtgärder har varit otillräckliga beträffande väsentliga poster. Vidare har A-son lämnat felaktig information i en av sina revisionsberättelser. Slutligen har han beträffande flera årsredovisningar inte anmärkt på eller inte uppmärksammat felaktiga redovisningsprinciper. A-son har beträffande ett av de här aktuella bolagen inte heller uppmärksammat att en ombokning hade skett på ett sätt som stred mot aktiebolagslagens kapitalskyddsregler.

Sammanfattningsvis har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det 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, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet