

D 48/06

1 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 godkända och auktoriserade 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 hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa bolag nämligen i **rörbolaget** (räkenskapsåret 2004) och i **konfektionsbolaget** (räkenskapsåret den 1 januari 2003–30 juni 2004). 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 148 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i revisionsbyrån.

2 A-sons oberoende som revisor

A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer som handhar redovisningen åt 26, 25 respektive 16 av hans revisionsklienter. Han har uppgett att revisionsbyråns arvoden för dessa revisionsklienter senaste räkenskapsåret uppgick till 119 000 kr, 301 000 kr respektive 67 000 kr. A-son har i sina oberoendeanalyser för dessa tre redovisningsbyråer i samtliga fall antecknat att uppdragen kunde behållas. A-son har anfört att han har avgett ”orena” revisionsberättelser för vissa av de här aktuella revisionsklienterna och att han i samtliga dessa revisionsuppdrag assisteras av en medarbetare på revisionsbyrån. Vidare har han tillagt att han har försäkrat sig om att medarbetarna på respektive redovisningsbyrå är oberoende i förhållande till sina redovisningsklienter. Slutligen har A-son hävdatt att han först i samband med SUT-ärendet har blivit uppmärksam på den ”strikt linje RN intagit i här aktuella frågor”. Han har därför av sagt sig revisionsuppdragen i de tre redovisningsbyråerna.

När SUT-ärendet initierades var godkände revisorn JC vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Samtidigt var A-son vald revisor i en redovisningsbyrå med JC:s hustru som ordinarie styrelseledamot och med JC:s son som styrelsesuppleant. A-son har uppgett att JC:s förordnande som revisor upphörde under våren 2006 och att han valt en annan revisor i sin revisionsbyrå.

RN:s bedömning

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens

första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN konstaterar att det förhållandet att revisorn samtidigt innehar revisionsuppdrag i redovisningsbyråer och i dessa byråers klientbolag utgör en sådan omständighet som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen kan rubba förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet. Att A-son i vissa av uppdragen avgett revisionsberättelser som avviker från standardutformningen förändrar inte denna bedömning.

Vid RN:s utredning har även framkommit att A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå vars styrelseledamot är hustru till den som varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Sonen till denne revisor är styrelsesuppleant i redovisningsbyrån. Även dessa förhållanden utgör en sådan omständighet som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen innebär att revisorns opartiskhet och självständighet kan ifrågasättas. Det har därmed rått en presumtion för att A-son har varit skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget som vald revisor i redovisningsbyrån.

Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-sons påstående att medarbetarna på redovisningsbyråerna var oberoende i förhållande till sina redovisningsklienter saknar relevans vid bedömning av A-sons oberoende. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet. Denna bedömning påverkas inte av att A-son avsagt sig de tre revisionsuppdragen efter det att RN påbörjat sin utredning.

3 Rörbolaget med ett kommanditbolag som dotterbolag

Enligt A-sons anteckningar var B-son hälftenägare till rörbolaget och ende styrelseledamot. Av förvaltningsberättelsen för rörbolaget avseende år 2004 framgår att bolaget var komplementär i ett kommanditbolag. A-son var vald revisor även i kommanditbolaget. Av det senare bolagets årsredovisning för år 2004 framgår att rörbolaget var komplementär och B-son kommanditdelägare. Rörbolagets eget kapital uppgick per den 31 december 2004 till 121 916 kr. Härutöver redovisades 162 910 kr som obeskattade reserver.

Av rörbolagets årsredovisning framgår att anskaffningsvärdet för rörbolagets andelar i kommanditbolaget uppgick till 1 598 302 kr vid räkenskapsårets början. Därefter har tillskott under år 2004 skett med 33 750 kr och nedskrivning med 890 000 kr. Som bokfört värde av andelarna i kommanditbolaget har rörbolaget därefter redovisat 742 052 kr. I kommanditbolagets årsredovisning har inte redovisats några fordringar på eller skulder till komplementär eller kommanditdelägare. Däremot framgår av kommanditbolagets huvudbok att kommanditdelägarrens (B:sons) kapitalandel i kommanditbolaget var negativ och uppgick till *minus* 1 567 392 kr vid ingången av år 2004 och till *minus* 1 588 392 kr vid utgången av år 2004. Komplementärens, dvs. rörbolagets, kapitalandel uppgick till 1 598 302 kr vid ingången av år 2004 och till 1 632 052 kr vid utgången av år 2004. Kommanditbolagets eget kapital redovisades med 30 910 kr per balansdagen den 31 december 2003 och med 12 263 kr per balansdagen den 31 december 2004. Såvitt framgår av kommanditbolagets årsredovisning för år 2004 har bolaget inte bedrivit någon egentlig verksamhet under åren 2003 och 2004. Enligt ett registreringsbevis från

Bolagsverket uppgick kommanditdelägarens registrerade kapitalinsats i kommanditbolaget till 100 kr. A-son har i ett granskningsprogram avseende rörbolaget antecknat att värdet av andelar i kommanditbolaget i vart fall var det bokförda värdet 742 052 kr. A-son har i sin revisionsberättelse för rörbolaget uttalat att särskild skrivelse tidigare före årsredovisningens upprättande hade tillställts bolagets styrelse avseende bolagets andelar i intresseföretag. I övrigt innehåller revisionsberättelsen inga avvikelser från standardutformningen. RN har tagit del av nämnda skrivelse till rörbolagets styrelse, daterad den 4 mars 2005. A-son har i denna uppmanat styrelsen att snarast upprätta en kontrollbalansräkning per den 31 december 2004 på grund av osäkerheten beträffande värdet av rörbolagets andelar i kommanditbolaget.

A-son har anfört följande.

Vad gäller den särskilda upplysningen i revisionsberättelsen för rörbolaget har A-son förklarat att han lämnade denna bl.a. ”med hänsyn till att aktiebolagets bank tidigare aktualiserat den ifrågavarande posten”. Han ansåg sig därför ha anledning att upplysa om att posten varit uppe till diskussion vid revisionen av rörbolaget. A-son har på RN:s fråga anfört att han, på grund av omständigheter som framkommit *efter* det att han upprättat skrivelsen till rörbolagets styrelse, ansåg att det inte fanns anledning att anmärka på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. A-son har tillagt att han inte heller hade grund för att ifrågasätta det belopp som i rörbolagets årsredovisning slutligen ”upptagits som värde på kommanditbolaget”. A-son har förklarat denna sin slutsats med att kommanditdelägaren hade betalat in Euro 40 000 (373 880 kr) till rörbolaget via kommanditbolaget och att det därefter återstod 366 717 kr som rörbolagets ”andelsfordran” på kommanditbolaget. A-son har tillagt att han, då han bedömde värdet av detta återstående fordringsbelopp, beaktade att kommanditbolaget på grund av kommanditdelägares negativa egna kapital kunde påfordra återbetalning av minst detta belopp. Han har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet hävdade att det förhållandet att kommanditdelägaren gjort en väsentlig inbetalning till kommanditbolaget ytterligare försvarade värdet av ”andelsfordran” per den 31 december 2004 och att kommanditdelägaren hade ”förmåga att göra ytterligare inbetalningar vid behov”. A-son har uppgett att han genom rörbolagets redovisningskonsult har fått uppgifter om kommanditdelägarens ”ekonomiska status”.

På RN:s kompletterande frågor har A-son informerat om att kommanditdelägarens negativa kapitalandel uppkommit dels genom att kommanditdelägaren tagit förluster, dels genom uttag som gjorts av resultatmedel som kommanditbolaget självt har genererat. A-son har tillagt att han inte kunnat finna några skäl till att anse att kapitaluttagen skulle ha varit otillåtna. Slutligen har han hävdade att de uttag som kommanditdelägaren gjort utöver sin inbetalda insats i kommanditbolaget, kan återkrävas vid en upplösning av kommanditbolaget. Detta kan enligt A-son ”beaktas vid värderingen av rörbolagets kapitalandel i kommanditbolaget”.

RN:s bedömning

Av 3 kap. 8 § lagen om handelsbolag och enkla bolag (1980:1102 – HBL) framgår att en kommanditdelägare fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att betala in sin utfästa insats (åtagandebeloppet) till bolaget. Genom ansvarsåtagandet uppkommer en bolagets ansvarsfordran vilken kommanditdelägaren är skyldig att infria till bolaget på begäran av någon som har en fordran mot bolaget. En kommanditdelägares skuldansvarsbegränsning innebär att delägaren inte har något annat ansvar än den nämnda skyldigheten att betala in sin utfästa insats till bolaget respektive att återbetala gjorda olovliga uttag. Reglerna avseende uttag syftar dock inte till att skydda tredje man varför bolagsmännen kan enas om vilka kapitaluttag de vill. Av det sagda följer att en kapitalandel som understiger åtagandebeloppet eller rentav är

negativ inte utlöser något tillskottsansvar för kommanditdelägaren, förutsatt att denne en gång har gjort ett kapitaltillskott svarande mot lägst detta belopp och anledningen till att kapitalandelen är lägre än åtagandebeloppet är att han påförts negativa årsfordringar (dvs. i praktiken andel av bolagets förlust).¹ Tillskottsplikten är således begränsad till åtagandebeloppet. Om inte annat har avtalats, är bolagsman således inte skyldig att göra ytterligare tillskott. Att en delägare har en negativ kapitalandel behöver således inte betyda att han är skyldig att göra något tillskott till täckande härav.²

Som framgått ovan var kommanditdelägarens registrerade ansvarsbegränsning bestämd till 100 kr. Komplementärens tillskott har redovisats som en ökning av insatskapitalet och kommanditdelägarens uttag som en reducering av kapitalandelen. Såvitt framgår av A-sons svar har kommanditdelägarens negativa kapitalandel uppkommit genom att denne har gjort tillåtna kapitaluttag (bedömt utifrån förhållandena vid tidpunkterna när uttagen skedde) och dessutom påförts kommanditbolagets förluster. RN har inte funnit skäl att ifrågasätta A-sons bedömning och uppgifter vad gäller kommanditdelägarens kapitaluttag från kommanditbolaget. Detta medför i sin tur att kommanditbolaget inte har rätt att återfordra beloppet av kommanditdelägaren.³ Härav följer att inte heller komplementären (rörbolaget) formellt sett kan ställa krav på kommanditdelägaren att erhålla återbetalning av sin kapitalinsats i kommanditbolaget. Detta innebär också att komplementärens andel i kommanditbolaget, som inte bedrev någon egentlig verksamhet under år 2004, inte kan åsättas ett högre värde än kommanditbolagets redovisade egna kapital, dvs. 12 263 kr. Det bokförda värdet av rörbolagets andelar i kommanditbolaget per den 31 december 2004 skulle således ha skrivits ned med ytterligare 354 454 kr (366 717 kr – 12 263 kr = 354 454 kr). Som framgått ovan uppgick rörbolagets eget kapital till 239 211 kr (121 916 kr + 72% av 162 910 kr). Om nedskrivning skett med ytterligare 354 454 kr hade rörbolagets registrerade aktiekapital varit förbrukat vilket aktualiserade frågan om skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning. Med hänsyn till det anförda skulle A-son i första hand ha verkat för att rörbolagets andelar i kommanditbolaget skrevs ned med ytterligare drygt 350 000 kr och, som en följd härav, ha uppmanat rörbolagets styrelse att överväga om skyldighet förelåg att upprätta en kontrollbalansräkning. Om rörbolagets styrelse inte vidtog dessa åtgärder skulle A-son i sin revisionsberättelse ha anmärkt på dels värderingen av den aktuella balansposten, dels styrelsens underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter enligt reglerna i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) om åtgärder vid kapitalbrist. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har A-son, vid sin revision av rörbolaget för år 2004, på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Varulager

Posten varulager redovisades i **konfektionsbolaget** med 1,6 mnkr (66 procent av balansomslutningen). A-son har på ett planeringsdokument benämnt Granskningsposter noterat bl.a. följande avseende posten varulager: "Värdet på lagret är så pass stort att kontroll bör göras." Han har dock på ett arbetsprogram avseende varulager endast antecknat att avstämning har skett mot huvudbok, att viss kontrollsummering har skett av lagerlistor och att underskrivet lagerintyg fanns. Såvitt framgår av den dokumentation som har tillställts RN har A-son inte närvarit vid någon inventering. Han har i revisionsberättelsen för år 2003/04 informerat om att revisionsuppdraget hade erhållits under räkenskapsåret.

¹ Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag, En kommentar, sid. 108-109 och Håkan Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, andra upplagan, sid. 331-333.

² Lindskog, sid. 170 och 179.

³ Lindskog, sid 182.

A-son har uppgett att revisionen av konfektionsbolaget skedde med ”den äldre revisionsprocessen som grund” samt att det ”visade sig ogörligt att få någon att kunna närvara vid den fysiska inventeringen”. Han har tillagt att inventeringen har utförts av branschkundig personal och att det fanns ett utförligt och preciserat lagerintyg underskrivet av bolagets styrelse. A-son säger sig ha utfört en bruttovinstanalys samt kontrollerat leverantörsfakturer för leveranser före räkenskapsårets slut den 30 juni 2004. Härefter ansåg han sig kunna acceptera varulagrets existens och värde.

RN:s bedömning

A-son har hänvisat till att han har utfört en bruttovinstanalys och kontrollerat leverantörsfakturer före räkenskapsårets slut. Han har också uppgett att personalen var branschkundig och att han erhållit ett av bolagets styrelse undertecknat lagerintyg. RN konstaterar att det här aktuella räkenskapsåret, 2003/04, var A-sons första år som vald revisor i konfektionsbolaget. Med hänsyn härtill och till att A-son inte heller tidigare kunnat kontrollera dess inventeringsrutiner kan hans granskning av konfektionsbolagets lager för år 2003/04 inte ha gett honom tillräckliga revisionsbevis för att godta det redovisade lagervärdet. På grund härav och eftersom posten varulager utgjorde konfektionsbolagets enda egentliga tillgång finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar eller förslaget till vinstdisposition.

5 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor dels genom att ha varit vald revisor i redovisningsbyråer som handhade redovisningen åt flera av hans revisionsklienter, dels genom att vara vald revisor i ett aktiebolag vars styrelse utgjordes av familjemedlemmar till den i A-sons revisionsbyrå valde revisorn. Vidare har A-son i ett aktiebolag underlåtit att verka för nedskrivning av andelar i ett kommanditbolag och för att aktiebolaget upprättade en kontrollbalansräkning. Slutligen har A-sons revision av ett varulager varit klart otillräcklig.

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 A-son 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, 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, juris doktor Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.