

LR: dom 2001-11-14, mål nr 9389-01

KamR: beslut att ej meddela PT, 2002-02-01, mål nr 7502-01

RegR: beslut att ej meddela PT, 2003-12-19, mål nr 2136-2002

D 39/00-01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag samt en till aktiebolaget knuten pensionsstiftelse. I det följande berörs A-sons revisionsinsats i aktiebolaget räkenskapsåren 1994/95, 1995/96 och 1996/97 samt i stiftelsen räkenskapsåret 1996/97.

Av underrättelsen framgår följande. Aktiebolaget hade gjort pensionsutfästelser till förmån för tre personer. Pensionsutfästelserna till förmån för två av dessa upphörde att gälla år 1994, varefter endast en utfästelse kvarstod. Enligt uppgift från pensionsstiftelsens företrädare till skattemyndigheten uppgick kapitalvärdet av den kvarvarande pensionsutfästelsen per den 30 april 1995 till 3 mkr och per den 30 april 1996 till 3,1 mkr. Skattemyndigheten har framhållit att utfästelsens kapitalvärde per dessa datum översteg stiftelsens redovisade förmögenhet med 367 000 kr respektive 476 000 kr men att det inte framgått av bolagets årsredovisningar att pensionsutfästelserna således delvis saknat täckning i stiftelseförmögenheten. – Stiftelsen har inte upprättat någon komplett årsredovisning för räkenskapsåret 1996/97, trots att stiftelsen från och med detta räkenskapsår var bokförings-skyldig. Årsredovisningen innehåller inte någon förvaltningsberättelse. Inte heller har stiftelsen justerat det redovisade värdet av dess handelsbolagsandelar med stiftelsens andel i bolagens resultat. Handelsbolagsandelarna utgjorde 98 procent av stiftelsens totala redovisade tillgångar.

A-son har uppgett följande. Vid varje revision har han förvissat sig om att ingen ny pensionsutfästelse tillkommit. Han har tolkat den aktuella pensionsutfästelsen så att kapitalvärdet aldrig kunde överstiga stiftelsens förmögenhet. Pensionsutfästelsen täcktes därmed enligt hans bedömning till fullo av stiftelseförmögenheten. Han känner inte till vad stiftelsens företrädare haft för underlag för de till skattemyndigheten lämnade uppgifterna om kapitalvärdet. Med stöd av 15 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen) får stiftelseförmögenheten värderas till ett försiktigt beräknat marknadsvärde. Med en sådan värdering skulle förmögenheten överstiga de kapitalvärden som stiftelsens företrädare nu uppgett. – Vid revisionen av stiftelsen räkenskapsåret 1996/97 uppmärksammade han visserligen att ny lagstiftning avseende stiftelser hade trätt i kraft men förbisåg att pensionsstiftelser till följd av lagändringen blivit bokföringskyldiga och därmed skyldiga att upprätta årsredovisning. Av den anledningen granskade han inte stiftelsens andel i handelsbolagens resultat. Dessa resultat har dock indirekt framgått vid beräkningen av andelarnas värde.

RN, som har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för såväl bolaget som stiftelsen räkenskapsåren 1994/95, 1995/96 och 1996/97, gör följande bedömning.

Av 19 § i den fram till den 1 januari 2000 gällande bokföringslagen (1976:125) framgår under avsnitt D att ett bolags pensionsåtaganden som inte täcks av pensionsstiftelsens förmögenhet och inte heller upptas bland bolagets skulder skall redovisas upplysningsvis inom linjen. Närmare anvisningar lämnas i FAR:s redovisningsrekommendation nr 4.

Stiftelsens företrädare har i samband med skatterevision lämnat upplysning till skattemyndigheten om kapitalvärdet av bolagets pensionsåtagande under åren 1994–1998. Enligt dessa uppgifter översteg pensionsåtagandets kapitalvärde stiftelsens redovisade förmögenhet per den 30 april 1995 och den 30 april 1996. A-son har sagt sig inte känna till underlaget för dessa stiftelsens uppgifter. Han har vid sina revisioner endast konstaterat att bolaget vid aktuell tidpunkt hade en enda pensionsutfästelse och tolkat denna utfästelse så att dess kapitalvärde aldrig kunde överstiga stiftelseförmögenheten. RN konstaterar att den aktuella pensionsutfästelsen är så formulerad att kapitalvärdet av den utlovade pensionen årligen skall höjas med 3,5 procent. Vidare föreskrivs att, om förmögenheten i stiftelsen per bokslutsdagen ett år överstiger kapitalvärdet av bolagets pensionsutfästelser, kapitalvärdet av den aktuella utfästelsen skall höjas så att värdet av bolagets samtliga pensionsutfästelser ”motsvarar stiftelsens förmögenhet”. Då bolaget vid ifrågavarande tidpunkt inte hade några fler gällande pensionsutfästelser medförde utfästelsens konstruktion enligt RN:s tolkning att dess kapitalvärde per den 30 april varje år uppgick till minst ett belopp motsvarande hela stiftelseförmögenheten. Påföljande år skulle det per den 30 april föregående år konstaterade kapitalvärdet uppräknas med föreskriven procentsats. De uppgifter stiftelsens företrädare lämnat till skattemyndigheten överensstämmer med denna tolkning. RN finner att pensionsutfästelsens formulering inte ger något stöd för A-sons tolkning att utfästelsens kapitalvärde aldrig kunnat överstiga stiftelsens förmögenhet. En sådant förbehåll skulle dessutom ha saknat verkan enligt 1 § andra stycket tryggandelagen, där det stadgas att förbehåll vid pensionsutfästelse att pension skall utgå endast i den mån stiftelses medel förslår därtill är utan verkan och att arbetsgivaren i sådant fall svarar för utfästelsen utan avseende på förbehållet. A-son har vid sina revisioner i bolaget inte förvissat sig om att hans tolkning av utfästelsen var riktig. Han har därmed haft en felaktig grund för sin bedömning av kapitalvärdet av bolagets pensionsutfästelse. I yttrande till RN har han hänvisat till att stiftelseförmögenheten får värderas till marknadsvärde enligt 15 § tryggandelagen, som vid aktuell tidpunkt hänvisade till då gällande 3 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220). Det förhållandet att stiftelseförmögenhetens marknadsvärde kan ha överstigit det redovisade värdet förändrar emellertid inte det faktum att hans granskning av pensionsåtagandets kapitalvärde enligt vad som ovan beskrivits har varit otillräcklig.

Den 1 januari 1996 infördes i tryggandelagen en ny 17 a § (SFS 1994:1223), enligt vilken pensionsstiftelser är bokföringsskyldiga och skall upprätta årsredovisning bestående av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse. Genom lagändringen blev reglerna i den då gällande bokföringslagen tillämpliga på pensionsstiftelsers redovisning. Den aktuella ändringen i tryggandelagen skall enligt övergångsbestämmelser tillämpas från och med det räkenskapsår som började löpa närmast efter utgången av år 1995. För den aktuella stiftelsen gällde således bokföringsskyldigheten från och med räkenskapsåret den 1 maj 1996–30 april 1997. För detta räkenskapsår har stiftelsen inte upprättat någon fullständig årsredovisning utan endast en handling rubricerad ”Sammandrag av räkenskaperna” bestående av resultaträkning och balansräkning. A-son uppgav i sin revisionsberättelse för stiftelsen den 24 oktober 1997 att han inte haft något att anmärka på årsredovisningen, räkenskaperna eller styrelsens förvaltning. Först ett halvår därefter upprättade styrelsen en förvaltningsberättelse sedan Länsstyrelsen i X län påtalat att en sådan saknades. Eftersom den av A-son granskade handlingen saknade förvaltningsberättelse kan den inte anses som en årsredovisning upprättad enligt lag. A-son borde ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Det åligger en revisor att hålla sig informerad om gällande lagstiftning inom aktuella områden. Vad A-son anfört om att han vid tillfället inte kände till att pensionsstiftelser var bokföringsskyldiga medför därför ingen annan bedömning.

I fråga om redovisning av handelsbolagsandelar framgår av FAR:s redovisningsrekommendation nr 12, avsnitt 4, att som anskaffningsvärde på andelar skall upptas vad som erlagts för dessa och att det bokförda värdet av andelarna årligen skall ändras med det ägande företagens andel av handelsbolagets nettoresultat samt med under året gjorda uttag och

tillskott. Om det bokförda värdet av andelarna blir negativt skall det negativa beloppet redovisas som en skuld till handelsbolaget i årsredovisningen. Stiftelsen har i bokslutet per den 30 april 1997 redovisat ett väsentligt innehav av handelsbolagsandelar utan att därvid ta hänsyn till stiftelsens del i handelsbolagens resultat. Årsredovisningen har således i detta avseende upprättats i strid med god redovisningssed. A-son borde ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Vad han anfört om att han inte kände till att pensionsstiftelser var bokföringsskyldiga föranleder inte heller i detta fall någon annan bedömning.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son, genom vad som ovan beskrivits, har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan utsträckning att varning bör meddelas. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.