

D 2/06

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat ett beslut från Finansinspektionen angående bland annat tillstånd för vissa bolag att bedriva försäkringsmäklarverksamhet. Med anledning av uppgifter i beslutet om redovisningen i bolagen har RN öppnat detta disciplinärende mot bolagens revisor, auktoriserade revisorn A-son.

Av handlingarna i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i fem aktiebolag, här kallade C-bolaget, F-bolaget, G-bolaget, M-bolaget och T-bolaget. Vidare var han revisor i två handelsbolag, här kallade F-handelsbolaget och I-handelsbolaget. Bolagen bedrev verksamhet inom försäkringsmäklarbranschen. Samtliga fem aktiebolag ägde andelar i de båda handelsbolagen.

RN:s granskning har omfattat räkenskapsåren 2001 och 2002.

2 Avgivande av två olika revisionsberättelser för T-bolaget räkenskapsåret 2002

A-son lämnade den 30 juni 2003 en ren revisionsberättelse för T-bolaget avseende räkenskapsåret 2002. Samma dag hölls ordinarie bolagsstämma, varefter årsredovisningen och revisionsberättelsen ingavs till den dåvarande registreringsmyndigheten Patent- och registreringsverket. I november 2003 lämnade A-son en ny revisionsberättelse för samma räkenskapsår med anmärkningar om bristande redovisning av skatter och avgifter samt om förbrukat aktiekapital. Han skickade den nya revisionsberättelsen till Patent- och registreringsverket. I revisionsdokumentationen har A-son den 28 juni 2003 noterat att det inte framkommit något som föranleder anmärkning i revisionsberättelsen. Det framgår inte av den nya revisionsberättelsen att den ersätter en tidigare revisionsberättelse.

A-son har anfört följande. I slutskedet av revisionen av T-bolaget räkenskapsåret 2002 uppmärksammade han att det egna kapitalet understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet samt att det fanns brister i hanteringen av skatter och avgifter. Av misstag undertecknade han dock den 30 juni 2003 en ren revisionsberättelse som hans assistent hade förberett. Sedan han i samband med förevarande disciplinärende hade upptäckt misstaget upprättade han i november 2003 en korrekt revisionsberättelse. Styrelsen och ägarna informerades om förhållandena. Den nya revisionsberättelsen ingavs även till Skatteverket. Han förbisåg att ange i den nya revisionsberättelsen att den ersatte en tidigare revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Det kan först konstateras att A-son den 30 juni 2003 lämnade en ren revisionsberättelse trots att förutsättningar för detta inte förelåg. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

En revisionsberättelse för ett aktiebolag skall ställas till bolagsstämman. Revisionsberättelsen skall ligga till grund för stämmans beslut om fastställande av resultaträkning och balansräkning, samt beslut om resultatdisposition och ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören. A-son har anfört att han, efter det att revisionsberättelse lämnats och ordinarie bolagsstämma hållits, uppmärksammat att revisionsberättelsen saknade anmärkning om brister

som han varit medveten om då han avgav densamma och som var så allvarliga att de borde ha föranlett en anmärkning i revisionsberättelsen. Han avgav därför en ny revisionsberättelse i vilken han anmärkte på dessa brister och ingav denna direkt till Patent- och registreringsverket utan att den hade behandlats vid en bolagsstämma. Genom ett sådant förfarande förfelas dock revisionsberättelsens funktion som beslutsunderlag åt stämman. A-son har således även i detta avseende åsidosatt god revisionsred.

Det framgår inte av den i november 2003 lämnade revisionsberättelsen att den ersätter en tidigare lämnad revisionsberättelse för samma räkenskapsår. Genom att inte lämna denna information i revisionsberättelsen har A-son även i detta avseende åsidosatt god revisionsred.

3 Innehav av pantsatta aktier i T-bolaget räkenskapsåret 2002

I T-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 redovisades innehav av värdepapper till ett bokfört värde av 338 000 kr, vilket motsvarade 18 procent av bolagets totala tillgångar. Aktierna var pantsatta, vilket dock inte framgår av årsredovisningen. I A-sons dokumentation har följande noterats: "OBS att depån är pantsatt".

A-son har anfört följande. T-bolagets värdepappersinnehav var pantsatt som säkerhet för handelsbolagets mellanhavanden med en bank. Vid revisionen uppmärksammades inte att detta förhållande inte framgick av årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Av 3 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att ställda pantar skall redovisas inom linjen. Vidare framgår det av A-sons dokumentation att han uppmärksammade vid revisionen att värdepapperen, som utgjorde en väsentlig tillgång, var pantsatta. Han skulle därmed ha förvärvat sig om att pantsättningen hade redovisats korrekt i årsredovisningen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

4 Uppgifter om handelsbolagen i aktiebolagens årsredovisningar

I M-bolagets, C-bolagets, F-bolagets och T-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2001 och 2002 saknas uppgifter om handelsbolagens säte, eget kapital, resultat samt antalet ägda andelar. A-son anmärkte inte i sina revisionsberättelser på dessa brister.

I G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 redovisades posten Andelar i handelsbolag till ett värde av 2,2 mnkr. Jämförelsetalet för samma post avseende föregående räkenskapsår var noll till följd av att mellanhavandena med handelsbolagen då inte redovisades som innehav av andelar utan som fordringar på handelsbolagen. I en not till posten angavs dock ett ingående anskaffningsvärde för andelarna i de båda handelsbolagen per den 1 januari 2002 om sammanlagt 1,3 mnkr.

A-son har anfört följande. Handelsbolagen "torde ha utgjort" intresseföretag till aktiebolagen. Han bedömde att "de väsentliga uppgifterna enligt 5 kap. 8 § årsredovisningslagen" fanns med i aktiebolagens årsredovisningar och han ansåg sammantaget att det inte fanns grund för att anmärka i revisionsberättelserna. Uppgifter om hur stor andel aktiebolagen ägde i de båda handelsbolagen var av underordnad betydelse eftersom andelarnas storlek inte påverkade fördelningen av handelsbolagens resultat. G-bolagets andelar i handelsbolagen representerade inte något värde per den 31 december 2001.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 8 § första stycket årsredovisningslagen följer att ett företag som innehar andelar i ett intresseföretag skall lämna uppgift i årsredovisningen om intresseföretagets namn, organisationsnummer, säte, eget kapital och resultat samt det ägande företagets kapitalandel i intresseföretaget och antalet ägda andelar och dess värde. Ett företag utgör enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen intresseföretag i förhållande till ett annat företag i fall då det ägda företaget inte utgör ett dotterbolag men det ägande företaget ändå utövar ett betydande inflytande över det ägda företagets driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. Ett sådant betydande inflytande skall anses föreligga om det ägande företaget innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i det ägda företaget om inte annat framgår av omständigheterna.

M-bolagets, C-bolagets, F-bolagets och T-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2001 och 2002 saknar ett flertal uppgifter om handelsbolagen av det slag som avses i 5 kap. 8 § första stycket årsredovisningslagen. A-son har själv bedömt att handelsbolagen torde ha utgjort intresseföretag i förhållande till aktiebolagen. Han borde därvid ha klarlagt huruvida handelsbolagen verkligen utgjorde intresseföretag och, om så befunnits vara fallet, verkat för att årsredovisningarna kompletterades med de föreskrivna uppgifterna.

Eftersom G-bolagets andelar i handelsbolagen inte hade något värde per den 31 december 2001 och G-bolaget inte heller redovisade något innehav av handelsbolagsandelar per detta datum måste det anses missvisande att, som G-bolaget har gjort, redovisa ett ingående anskaffningsvärde för andelarna i handelsbolagen per den 1 januari 2002. A-son borde ha verkat för att förhållandena redovisades på ett mer rättvisande sätt.

5 Netto redovisning av handelsbolagsandelar i aktiebolagens årsredovisningar

Värdet av M-bolagets, C-bolagets, F-bolagets och T-bolagets respektive andelar i F-handelsbolaget var per den 31 december 2001 negativt medan värdet av de fyra aktiebolagens andelar i I-handelsbolaget per samma datum var positivt. I aktiebolagens årsredovisningar för räkenskapsåret 2001 redovisades andelarna i de båda handelsbolagen som en nettoskuld, vilken utgjorde ungefär hälften av respektive aktiebolags totala redovisade skulder.

Värdet av G-bolagets andel i F-handelsbolaget var per den 31 december 2002 positivt medan värdet av dess andel i I-handelsbolaget per samma datum var negativt. I G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 redovisades andelarna i de båda handelsbolagen som en nettotillgång, vilken utgjorde drygt hälften av G-bolagets totala redovisade tillgångar.

A-son har anfört följande. De handelsbolagsandelar som netto redovisades i aktiebolagens balansräkningar redovisades brutto i årsredovisningarnas tilläggsupplysningar. Med hänsyn till detta och till ”den integrering som rådde mellan bolagen” fann han inte anledning att anmärka i sina revisionsberättelser på netto redovisningen.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen följer att tillgångar och skulder inte får kvittas mot varandra. Enligt bestämmelsens andra stycke får avvikelser från första styckets krav göras endast om särskilda skäl föreligger och det är förenligt med kraven i 2 kap. 2–3 §§ samma lag på överskådlighet och rättvisande bild. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i not.

Det kan konstateras att de fem aktiebolagen har nettoredovisat värdet av sina andelar i de båda handelsbolagen i fall då det ena bolagets värde har varit positivt och det andra bolagets värde har varit negativt. Kvittning har därmed skett i strid med 2 kap. 4 § första stycket 6 årsredovisningslagen. Det finns ingen uppgift i noterna om undantag från denna bestämmelse. Årsredovisningarna kan därmed inte anses upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Vad A-son anfört om att bruttoredovisning har skett i noterna medför inte någon annan bedömning. A-son skulle ha verkat för att rättelse vidtogs. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Dokumentation

Av 24 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor är skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. A-son har i flera fall på frågor från RN uppgett att han har vidtagit vissa revisionsåtgärder och gjort överväganden som inte har dokumenterats. Särskilt kan nämnas hans granskning och överväganden rörande värdet av väsentliga och svårvärderade fordringar och andelar i G-bolaget. Dessa revisionsåtgärder har beskrivits av A-son i yttranden till RN men framgår över huvud taget inte av hans dokumentation.

RN gör följande bedömning.

De åtgärder A-son säger sig ha vidtagit och de överväganden han säger sig ha gjort skulle ha framgått av dokumentationen. RN finner att A-son inte har dokumenterat sitt arbete på föreskrivet sätt. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

7 Sammanfattande bedömning

A-son har i flera olika avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Som särskilt allvarligt bedömer RN vad som anförts ovan om två olika revisionsberättelser för T-bolaget räkenskapsåret 2002 samt om bristfällig revisionsdokumentation. Med hänsyn härtill 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, 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 avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.