

D 27/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i tre aktieföretag.

Av Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår följande. De tre bolagen ägdes direkt eller indirekt av samma fysiska person (företagsledaren). Alla bolagen hade olika räkenskapsår. A-bolagets räkenskapsår omfattade tiden den 1 september–31 augusti. Detta bolag var direktägt av företagsledaren. D-bolagets räkenskapsår omfattade kalenderår. Detta bolag var dotterbolag till M-bolaget, vars räkenskapsår omfattade tiden den 1 maj–30 april. M-bolaget ägdes direkt av företagsledaren. Underrättelsen avser A-sons revision av M-bolaget räkenskapsåret 1999/2000, D-bolaget räkenskapsåren 2000 och 2001 samt A-bolaget räkenskapsåren 1999/2000 och 2000/2001.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

Underrättelsen behandlar dels olika inbördes förhållanden mellan de tre bolagen och dels A-sons revisionsarbete som bolagens revisor under den aktuella perioden. För överskådlighet behandlas frågeställningarna var för sig. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren.

Olika räkenskapsår för bolag inom samma koncern

Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar

Som framgått ovan var M-bolaget moderbolag och tillämpade brutet räkenskapsår den 1 maj–30 april. D-bolaget var dotterbolag till M-bolaget, men tillämpade kalenderår som räkenskapsår. Enligt erhållna årsredovisningar för bolagen och enligt uppgifter om de aktuella bolagen som finns registrerade hos Bolagsverket bestod detta förhållande åtminstone under perioden 1997–2001. Den redovisade omsättningen i D-bolaget fluktuerade mellan de aktuella åren. För räkenskapsåren 1998 respektive 2001 redovisades intäkter om 120 000 kr respektive 490 000 kr. För de tre övriga räkenskapsåren redovisades omsättningen med noll kronor. För samtliga år upptog D-bolaget kostnader och finansiella poster i sin redovisning.

A-sons yttranden till RN

A-son har uppgett att han under berörd tidsperiod påpekade att bolag i samma koncern skall tillämpa gemensamt räkenskapsår. Han ansåg att D-bolaget under de aktuella räkenskapsåren hade ringa eller ingen omsättning och då det inte heller förekommit några koncerninterna transaktioner fann han inte tillräckliga skäl att anmärka på de olika räkenskapsåren i revisionsberättelsen. På fråga från RN har A-son uppgett att han inte heller tagit särskild hänsyn i

revisionen till att olika räkenskapsår tillämpades och detta i huvudsak då han ansåg att omsättningen varit ringa eller ingen alls i dotterbolaget.

RN:s bedömning

Enligt dåvarande 12 § femte och sjätte styckena i bokföringslagen (1976:125), som var tillämplig på räkenskapsåret 1999/2000, skulle företag som ingick i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Detsamma gäller numera och för övriga i ärendet aktuella räkenskapsår enligt 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078).

En revisor som vid sin revision finner att ett granskat bolag inte iakttar bokföringslagens bestämmelse att företag som ingår i samma koncern skall ha gemensamt räkenskapsår är skyldig att verka för att rättelse sker. Om rättelse inte sker sedan bristen påtalats, vilket bör ske skriftligen, skall revisorn anmärka på förhållandet i sin revisionsberättelse. Av A-sons yttrande framgår att han stannat vid att enbart påpeka missförhållandet för bolaget.

Eftersom D-bolaget redovisade ej obetydliga rörelseintäkter för räkenskapsåren 1998 och 2001 kan det inte hävdas att D-bolaget varit vilande under alla de aktuella åren. För att kunna göra en samlad bedömning av moderbolagets och dotterbolagets förhållanden måste revisorn i fall som detta planera sin revision med hänsyn till att dotterbolaget inte upprättar årsbokslut vid samma tidpunkt som moderbolaget. A-son har uppgett att han inte tagit hänsyn till detta i sin revision.

Efter att ha påpekat missförhållandet med olika räkenskapsår för moder- och dotterbolag underlät A-son att vidta ytterligare åtgärder trots att förhållandet bestod i flera år. Genom denna underlåtenhet och genom att inte ta hänsyn till de skilda räkenskapsåren i planeringen och genomförandet av sin revision har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Lån till närstående m.m. i A-bolaget (räkenskapsåret 1999/2000)

Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar

A-bolaget var direktägt av företagsledaren och hade inget dotterbolag. Skatteverket har vid företagen revision noterat att A-bolaget per balansdagen den 31 augusti 2000, enligt en preliminär huvudbok, redovisade en fordran om 1 349 186 kr på ett konto benämnt Fordringar på närstående. Enligt Skatteverket har ett belopp om 834 841 kr därav avsett medel som utbetalats till företagsledarens privata konto. Enligt Skatteverket var detta belopp att betrakta som ett förbjudet lån enligt bestämmelserna i 12 kap. 7 § första stycket 3 aktiebolagslagen (1975:1385). I sin revisionsberättelse har A-son anmärkt på att A-bolaget hade fordran om 615 795 kr mot koncernföretag och att det rådde osäkerhet avseende värdet på dessa fordringar. Övriga fordringar behandlas inte i revisionsberättelsen.

Iakttagelser vid genomgång av A-sons revisionsdokumentation samt bolagens årsredovisningar

I A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1999/2000 och den underliggande balansrapport för det slutliga bokslutet som finns i A-sons dokumentation, redovisas följande belopp av intresse i detta sammanhang (belopp i kronor).

• Konto 2360 Skulder moderbolag	Fordran 192 944
• Konto 2361 Skuld D-bolaget	<u>Fordran 422 851</u>
Summa anläggningstillgångar	615 795
• Konto 1685 Fordringar hos närstående	899 094

I årsredovisningen per balansdagen den 31 augusti 2000 redovisas beloppet 615 795 kr under rubriken Fordringar hos koncernföretag medan beloppet 899 094 kr redovisas som en del av posten Övriga fordringar. Som bakgrund kan även noteras att M-bolaget i sin årsredovisning per den 30 april 2000 redovisade ett negativt eget kapital med 30 377 kr och att D-bolaget i årsredovisningen per den 31 december 1999 redovisade ett negativt eget kapital med 437 632 kr. A-bolagets fria egna kapital redovisades per den 31 augusti 2000 till 585 125 kr.

A-sons yttranden till RN

A-son har uppgett att han i sin revision utgått från uppfattningen att M-bolaget med dotterbolaget D-bolaget ägdes av företagsledaren direkt. A-son uppfattade beloppet under Övriga fordringar i A-bolagets årsredovisning som fordringar på M-bolaget, en uppgift han inte stämde av mot redovisningen i M-bolaget, men som han inte fann anledning att ifrågasätta. Han hade inte uppmärksammat att utbetalningar hade avsett företagsledaren privat. I efterhand har det visat sig att företagsledaren överförde medel från A-bolaget till sitt privata bankkonto, men det har också framkommit att så gott som alla medel som överförts på detta sätt använts till betalningar för de övriga bolagen. Han uppfattade fordringsposterna som hänförliga till kommersiella fordringar/skulder mellan juridiska personer.

RN:s bedömning

De interna mellanhavandena mellan de tre bolagen och företagsledaren är svåra att överblicka, delvis på grund av att bolagen inte tillämpade gemensamt räkenskapsår. Rubriceringen av mellanhavandena i A-bolagets årsredovisning är dessutom oklar. De företag – M-bolaget och D-bolaget – som A-bolaget enligt A-sons uppfattning hade fordran mot ägdes av företagsledaren direkt. Båda de låntagande bolagen redovisade negativt eget kapital och A-son uttryckte i sin revisionsberättelse att osäkerhet rådde om värdet på dessa fordringar. Den totala fordran A-bolaget hade mot dessa bolag i det aktuella bokslutet översteg med ett väsentligt belopp A-bolagets fria egna kapital. En utredning om grunden för utbetalningarna och om dessa skett i strid med bestämmelserna om vinstutdelning i 12 kap. 2 § eller utlåningsförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen framstår därför som särskilt betydelsefull i revisionen.

Beträffande de belopp som redovisades under Fordringar hos koncernföretag samt under Övriga fordringar innehåller A-sons revisionsdokumentation endast kopior av ett antal bokföringsorder men inga godtagbara revisionsbevis avseende fordringarnas existens eller vilka som är motparter per bokslutstidpunkten. Dokumentationen ger inte vid handen att han genom avstämning av fordringsbeloppet mot redovisning i M-bolaget eller D-bolaget försökt verifiera att de upptagna beloppen var korrekt redovisade och verkligen avsåg dessa bolag. A-son har på RN:s frågor inte heller gjort gällande annat än att han helt har förlitat sig på företagsledarens uppgifter utan att söka verifiera beloppen genom egen granskning.

A-son har redogjort för att han uppfattat mellanhavandena som kommersiella fordringar/skulder mellan juridiska personer, varför de skulle omfattas av undantaget från låneförbudet enligt 12 kap. 7 § andra stycket aktiebolagslagen. Det finns inte i A-sons dokumentation eller yttranden något som tyder på att han har utfört någon granskning eller gjort några närmare överväganden av sambandet mellan utlåningen och bolagens affärsmässiga förhållanden.

Som framgår ovan redovisades fordringsposten om 615 795 kr i A-bolagets årsredovisning per den 31 augusti 2000 som fordringar hos koncernföretag trots att A-bolaget enligt tillgängliga uppgifter var direktägt av företagsledaren och inte ingick i koncern med vare sig M-bolaget eller

D-bolaget och trots att det inte heller i årsredovisningen för A-bolaget finns någon uppgift om att detta bolag skulle ha något moder- eller dotterbolag. Posten framstår därför som felrubricerad i årsredovisningen. Det går inte att av A-sons revisionsdokumentation utröna på vilken grund han godtog att posten rubricerades på det sätt som skedde och även refererade till den som Fordran på koncernföretag i sin revisionsberättelse.

Genom att underlåta att vidta erforderliga revisionsåtgärder i ovan nämnda avseenden och genom att utan åtgärd ha accepterat en uppenbart felaktig rubricering av en post av väsentlig storlek i årsredovisningen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Fördröjd fakturering och redovisning av intäkter (D-bolaget)

Skatteverkets underrättelse och övriga handlingar

D-bolagets omsättning redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 till 0 kr och bolaget uppgavs inte bedriva någon verksamhet. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 redovisades en nettointäkt om 489 723 kr. I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2001 uppgavs att bolagets verksamhet för tillfället var vilande. Av Skatteverkets underrättelse framgår att den intäkt som redovisades för räkenskapsåret 2001 avsåg ersättning för arbete som utfördes åt och fakturerades A-bolaget redan år 2000.

A-sons yttranden till RN

A-son har uppgett att det vid revisionen av D-bolaget för räkenskapsåret 2000 inte framkom att bolaget hade utfört tjänster för A-bolaget det året. Först vid revisionen för räkenskapsåret 2001 fick han klart för sig att den omsättning som redovisades för detta räkenskapsår avsåg tjänster utförda räkenskapsåret 2000. Någon annan verksamhet var inte bokförd på 2001. Han ansåg att det var en korrekt uppgift, att bolaget var vilande vid tidpunkten för avgivande av årsredovisning för räkenskapsåret 2001. A-son bedömde att bolagets totala omsättning från starten fram till och med räkenskapsåret 2001 var korrekt redovisad. Därför ansåg han att felet mellan räkenskapsåren 2000 och 2001 inte var av sådan grad att det skulle omnämnas i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001.

RN:s bedömning

En årsredovisning skall enligt 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall enligt 2 kap. 3 § samma lag upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att ge en rättvisande bild skall det lämnas tilläggsupplysningar. Vid avlämnandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001 stod det klart för A-son att hela den intäkt som D-bolaget redovisade för det aktuella räkenskapsåret avsåg en tjänsteomsättning som skett redan under år 2000, men som inte bokförts och redovisats korrekt på det räkenskapsåret. Bolagets verksamhet hade i själva verket legat helt nere räkenskapsåret 2001. Att så var fallet framgick inte av resultat- och balansräkningarna eller av noter till dessa. Någon tilläggsupplysning om förhållandet lämnades inte i årsredovisningen. Årsredovisningen kan därför inte anses ha gett en rättvisande bild av företagets ställning och resultat år 2001 och var därför inte upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och god redovisningssed.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn enligt 10 kap. 28 § aktiebolagslagen ange detta

och om det kan ske lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. A-son har inte i revisionsberättelsen för år 2001 anmärkt vare sig på att bolagets bokföring av intäkten skett med stor eftersläpning eller att det redovisade resultatet inte var ett rättvisande uttryck för periodens verksamhet. Därmed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Underlåtenhet att i revisionsberättelsen anmärka på för sent avgiven årsredovisning

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen skall styrelsen vid en ordinarie bolagsstämma, som skall hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår, lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Årsredovisningen för M-bolaget för räkenskapsåret den 1 maj 1999–30 april 2000 är daterad den 31 maj 2001. Det innebär att den avgetts först 13 månader efter räkenskapsårets utgång. I revisionsberättelsen som är avlämnad samma dag har A-son anmärkt bland annat på brister i den interna kontrollen och eftersläpningar i bokföringen, men inte på att årsredovisningen avgetts för sent. Genom underlåtenheten att anmärka på att årsredovisningen avgetts för sent har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanvägda bedömning

Av ovanstående framgår att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera bolag och under en tidsperiod som omfattar flera räkenskapsår. Därför skall han meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt skall han meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer samt 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, avdelningsdirektören Sara Orback samt revisionsdirektören Göran Raspe som föredragit ärendet.