

LR: dom 2008-08-28, mål nr 26899-07

D 44/07

1 Inledning

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2) skall revisorer, i den omfattning Revisorsnämnden (RN) bestämmer, vara föremål för periodiskt återkommande kvalitetskontroll utförd av en kontrollant utsedd av RN. A-son har år 2006 varit föremål för RN:s kvalitetskontroll. RN har från den av RN utsedde kontrollanten mottagit en rapport efter genomförd kvalitetskontroll av vilken det framgår att denne har bedömt att A-son inte till alla delar kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsed. De iakttagelser som kontrollanten noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av vad som framkommit i kvalitetskontrollantens rapport beträffande ett av de kontrollerade revisionsuppdragen. Utredningen avser ett holdingbolag som är ett moderbolag i en koncern, räkenskapsåret den 1 juli 2004–30 juni 2005. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

2 Kontrollantens iakttagelser

Vid genomgång av kvalitetskontrollantens dokumentation från kvalitetskontrollen hos A-son har RN funnit att kontrollanten antecknat vissa oklarheter beträffande holdingbolagets koncernredovisning. Kontrollanten har även noterat att årsredovisningslagen (1995:1551) inte har följts.

3 RN:s utredning

RN har inhämtat holdingbolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004/05 från Bolagsverket för att göra en egen bedömning av årsredovisningen. Vid en översiktlig genomgång av denna har RN funnit ett flertal brister främst rörande holdingbolagets koncernredovisning vilka redovisas nedan.

Omsättningen för koncernen uppgick år 2004/05 till 20 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 107 mnkr per den 30 juni 2005. Koncernredovisning har upprättas för moderbolaget och dotterbolagen. Av resultaträkningarna för moderbolaget och koncernen framgår att verksamheten bedrivs i dotterbolagen och att all verksamhet bedrivs i Sverige. A-son har den 16 december 2005 avlämnat en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen.

I koncernens balansräkning redovisades det egna kapitalet på följande sätt.

<u>Bundet eget kapital</u>	<u>2005-06-30</u>	<u>2004-06-30</u>
Aktiekapital	100 000	100 000
Bundna reserver	50 001	4 280 141
	150 001	4 380 141
<u>Fritt eget kapital</u>		
Fria reserver	15 442 936	10 460 334

Årets resultat	<u>3 381 332</u> 18 824 268	<u>2 728 783</u> 13 189 117
Summa eget kapital	18 974 269	17 569 258

I noten till eget kapital i koncernen redovisades följande belopp.

	<u>Aktiekapital</u>	<u>Bundna reserver</u>	<u>Fritt eget kapital</u>
Utgående balans [..] föregående år	100 000	50 001	15 442 936
Effekt vid byte av redovisningsprincip: Omräkning av goodwill och andra koncernmässiga övervärden			
Årets resultat			<u>3 381 332</u>
Vid årets slut	<u>100 000</u>	<u>50 001</u>	18 824 268

Enligt balansräkningen ökade således det egna kapitalet med 1 405 000 kr under räkenskapsåret. Enligt resultaträkningen uppgick resultat för räkenskapsåret 2004/05 till 3 381 000 kr. Av moderbolagets not, Förändring av eget kapital, framgår att bolaget inte lämnat någon utdelning till aktieägarna under räkenskapsåret.

I resultaträkningen för koncernen redovisas en intäkt med 931 000 kr under rubriken Resultat från andelar i koncernföretag.

I kassaflödesanalysen för koncernen upptas koncernens likvida medel vid årets slut till ca 1,6 mnkr. I koncernbalansräkningen anges kassa och bank till ca 3,1 mnkr per balansdagen. I årsredovisningen har inte lämnats någon förklaring till differensen på ca 1,5 mnkr. I Tilläggsupplysningar till kassaflödesanalys – koncernen, anges förvärvade dotterbolags påverkan på likvida medel till 1,7 mnkr. Enligt kassaflödesanalysen har bolaget under räkenskapsåret förvärvat dotterföretag för 11,5 mnkr. I Tilläggsupplysningarna uppges köpeskillingen för dotterföretagen till 12,9 mnkr. A-son har i anteckningar från granskningen av koncernredovisningen noterat att kassaflödesanalysens alla delar inte har kunnat säkerställas.

Såvitt avser holdingbolagets koncernredovisning för år 2004/05 har RN kunnat konstatera följande. Bolaget uppges ha följt Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. Vad gäller koncernredovisningens innehåll i övrigt har RN konstaterat bl.a. att det saknas uppgift i not om väsentliga delbelopp av årets skattekostnad samt skäl för avskrivningstid längre än fem år för goodwill.

A-son har antecknat att det finns brister i årsredovisningen som i huvudsak avser avsaknad av noter och uppgifter i noter. Vilka dessa brister är framgår inte av hans anteckningar. Han har i PM till moderbolagets styrelse och VD bl.a. framfört att bolagets årsredovisning till kommande år måste kompletteras med notanteckning avseende bolagets finansiella intäkter och kostnader och att årsredovisningen i övrigt ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

4 A-sons yttranden

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria bl.a. påpekat att RN:s utredning omfattat holdingbolagets koncernredovisning medan denna inte har ingått i den av kontrollanten utförda kvalitetskontrollen.

Vad gäller granskningen av koncernens egna kapital har A-son uppgett att avstämning av det egna kapitalet har utförts. Han har vidare anfört följande. "...beroende på upplösning av obeskattad reserv under räkenskapsåret har förskjutning skett från bundet till fritt eget kapital, upplösning av eget kapital i obeskattad reserv. Fria och bundna reserver redovisat öppet under

eget kapital, några övriga väsentliga händelser gällande eget kapital föreligger ej, utgående balans stämmer”.

A-son har också uppgett att resultatet från andelar i koncernföretag avser intäkter från föregående år i ett kommanditbolag och att detta resultat varken ingår i kommanditbolagets resultat eller eget kapital och att det därmed inte skall elimineras.

Såvitt avser kassaflödesanalysen för koncernen har A-son uppgett att denna visar ”koncernens förmåga att generera medel, ej saldot kassa och bank per bokslutsdagen. I tilläggsupplysningen har hänsyn tagits till utbetald köpeskilling och skall ses som en särredovisning av förvärv”.

Avseende holdingbolagets koncernredovisning har A-son anfört följande. Enligt FAR:s vägledning om årsredovisning i aktiebolag krävs enligt A-son ingen obligatorisk tilläggsupplysning avseende resultaträkningens rubrik skatter. Koncernen räknas fortfarande som liten och enligt BFNAR 2001:1 föreligger inget sådant krav. Koncerngoodwill skall skrivas av enligt förväntad livslängd och den längsta avskrivningstid som får tillämpas är 20 år såvida inte synnerligen specifika förutsättningar uppfylls. I not finns angivet att avskrivning sker enligt plan över den ekonomiska livslängden. Bolagen bedriver fastighetsförvaltning och därmed förefaller avskrivningstiden 10 år vara rimlig. Samtliga relevanta noteringar i hans dokumentation har delgivits styrelse, VD och redovisningskonsulter.

5 RN:s bedömning

A-son har i sitt svar till RN anmärkt på att RN:s utredning omfattade även holdingbolagets koncernredovisning medan denna inte har ingått i den av kontrollanten utförda kvalitetskontrollen. RN vill därför framhålla att RN:s utredning inte behöver begränsas till vad kontrollanten har granskat eller anfört.

Holdingbolaget var enligt 7 kap. 1 § årsredovisningslagen skyldigt att upprätta koncernredovisning. Denna skulle jämlikt 7 kap. 4 § samma lag i dess lydelse före den 1 januari 2007 innehålla en finansieringsanalys (kassaflödesanalys). RN:s genomgång av holdingbolagets årsredovisning har visat på följande brister. Enligt 5 kap. 14 § andra stycket årsredovisningslagen skall förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras i not. Motsvarande uppgifter skall enligt 7 kap. 14 § årsredovisningslagen finnas även i koncernredovisningen. Eftersom denna uppgift saknas i koncernredovisningen för holdingbolaget är noten eget kapital ofullständig. Vidare innehåller noten information som inte överensstämmer med de uppgifter som intagits i koncernbalansräkningen. A-son har uppgett att förändringarna inom det egna kapitalet är föranledda av upplösning av obeskattade reserver i dotterbolagen. Dessa förändringar framgår inte av noten till eget kapital. A-son har inte lämnat någon förklaring till att han godtagit att den redovisade totala förändringen av det egna kapitalet inte överensstämde med det resultat som redovisades i resultaträkningen.

Enligt 7 kap. 6 § andra stycket årsredovisningslagen skall koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. I en resultaträkning för en koncern skall således inte redovisas några resultatandelar från i koncernen ingående bolag under egen rubrik. Med en korrekt redovisning skall de i resultatet från andelarna ingående delposterna redovisas under tillämplig rubrik i resultaträkningen. RN konstaterar att A-son i koncernresultaträkningen godtagit att en intäkt om 931 000 kr redovisats på ett sätt som inte överensstämmer med årsredovisningslagen.

Som konstaterats ovan var holdingbolaget skyldigt att upprätta en kassaflödesanalys. En kassaflödesanalys skall visa företagets in- och utbetalningar under en period och hur dessa

förändrat företagets likvida medel.¹ Kassaflödesanalysen för holdingbolaget innehåller uppenbara felaktigheter då likvida medel i kassaflödesanalysen vid utgången av räkenskapsåret och efter påverkan av kassaflödet under räkenskapsåret, inte redovisas med samma belopp som likvida medel per balansdagen enligt balansräkningen. Vidare anges olika uppgifter rörande köpeskillingen för förvärvade dotterbolag i kassaflödesanalysen och i tilläggsupplysningarna till kassaflödesanalysen. Vad A-son har anfört förändrar inte denna bedömning.

RN:s utredning visar också att uppgifterna i vissa noter i koncernredovisningen är ofullständiga respektive felaktiga. Av Redovisningsrådets rekommendation RR 9 Inkomstskatter följer bl.a. att upplysning skall lämnas om väsentliga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt. Dessa uppgifter saknas i holdingbolagets koncernredovisning. Med hänsyn till att holdingbolaget i sin koncernredovisning för år 2004/05 har uppgett att Redovisningsrådets rekommendationer (RR) har följts saknar A-sons hänvisning till ett annat regelverk relevans.

Slutligen skall enligt 4 kap. 4 § och 7 kap. 11 § årsredovisningslagen i koncernredovisningen anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt under denna period. Därvid skall perioden för immateriella anläggningstillgångar anses uppgå till fem år. Om längre avskrivningstid tillämpas skall det i not lämnas upplysning om detta, varvid skälen till den längre avskrivningstiden skall anges.² Sådan notuppgift saknas i holdingbolagets koncernredovisning. A-sons uppgift om att han bedömt avskrivningsperiodens längd som rimlig innebär inte att information enligt årsredovisningslagen inte behöver uppges.

Sammanfattningsvis kan RN konstatera att holdingbolagets koncernredovisning för räkenskapsåret 2004/05 innehåller ett stort antal allvarliga brister. A-sons förklaringar till av de av RN iakttagna bristerna är inte av sådan karaktär att de förändrar denna bedömning. Bristerna är sådana att A-son vid en granskning av koncernredovisningen enligt god revisionssed skulle ha upptäckt dessa och påtalat dem för företrädare för holdingbolaget. För det fall rättelse inte vidtogs skulle A-son ha anmärkt i revisionsberättelsen på att koncernredovisningen inte var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionssed och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Vilhelm Andersson, 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 doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

¹ Jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 7 Redovisning av kassaflöden.

² Motsvarande framgår av Redovisningsrådets rekommendation RR 15.