

## D 15

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av anmälan framgår att A-son har varit revisor i en ekonomisk förening (föreningen) som förvärvat mark och därefter låtit föreningens medlemmar köpa de kolonilotter de har nyttjat. I anmälan ifrågasätts A-sons granskning av redovisningen av medlemsinsatser i förhållande till marktransaktionerna.

Detta beslut avser räkenskapsåren 2010–2012. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för dessa år. Hennes revisionsberättelser avvek för dessa år inte från standardutformningen.

Av föreningens årsredovisningar för räkenskapsåren 2010–2012 framgår följande redovisade belopp i mnkr.

| Räkenskapsår | Mark | Medlemsinsatser <sup>1</sup> | Balansomslutning |
|--------------|------|------------------------------|------------------|
| 2010         | 12,1 | 6,8                          | 12,4             |
| 2011         | 1,2  | 0,162                        | 2,2              |
| 2012         | 1,0  | 0,081                        | 2,0              |

---

<sup>1</sup> Redovisat under långfristiga skulder.

## 2 Räkenskapsåret 2010

Räkenskapsåret 2010 redovisades medlemmarnas insatser som långfristiga skulder om 6,8 mnkr.

I A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret finns antecknat att medlemmarnas insatser skulle redovisas under eget kapital på balansrapporten och inte som långfristiga skulder.

A-son har uppgett följande.

Föreningens första verksamhetsår var år 2009. Hon har varit vald revisor i föreningen från och med detta år och avgett revisionsberättelser för räkenskapsåren 2009–2012. Under år 2010 köpte föreningen mark som den tidigare hade arrenderat. För att köpet skulle kunna genomföras hade medlemsinsatserna satts relativt högt, 81 tkr per medlem.

Insatskapitalet var felrubricerat i årsredovisningen. Detta påpekade hon för styrelsen, men de ville inte ändra den upprättade årsredovisningen. Hon gjorde bedömningen att det räckte att påpeka rubriceringsfelet för styrelsen skriftligen utan att anmärka på felet i revisionsberättelsen.

Årsredovisningen upprättades av föreningens medlemmar som inte arbetade professionellt med redovisning eller revision. Verksamheten hade tidigare bedrivits i en ideell förening som inte hade samma krav på årsredovisningen. Även om det var fel att redovisa insatskapitalet under långfristiga skulder framgick det ändå tydligt av balansräkningen att det var insatser från medlemmar. Misstaget berodde sannolikt på att föreningen bokförde fel konto för insatskapitalet (2393 istället för 2083).<sup>2</sup>

RN gör följande bedömning.

Enligt 8 kap. 10 § första stycket lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) – nedan föreningslagen – ska revisorn i den omfattning som följer av god revisionssed granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Enligt 2 kap. 2 § p. 4 föreningslagen ska föreningens stadgar ange den insats med vilken varje medlem ska delta i föreningen, hur insatserna ska fullgöras samt i vad mån en medlem får delta i föreningen med insats utöver vad han är skyldig att delta med.

I 6 kap. 1 § första stycket p. 2 bokföringslagen (1999:1078) sägs att en ekonomisk förening för varje räkenskapsår ska avsluta bokföringen med en årsredovisning. Enligt 2 § samma lag ska en årsredovisning upprättas enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt 3 kap. 1 § årsredovisningslagen ska

---

<sup>2</sup> Konto 2393 var benämnt Lån från närstående personer, långfristig del och konto 2083 Inbetalda insatser.

balansräkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.

Enligt 5 kap. 15 § första stycket årsredovisningslagen ska en ekonomisk förenings eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp bl.a. inbetalda insatser. Enligt 3 kap. 6 § årsredovisningslagen första stycket får fordran på insats i en ekonomisk förening inte tas upp som tillgång. Redovisning av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.<sup>3</sup>

A-son noterade vid sin granskning av räkenskapsåret 2010 att medlemsinsatserna borde redovisas under eget kapital och inte, som styrelsen avsåg att göra, som långfristiga skulder. Då styrelsen inte ville vidta rättelse gällande felrubriceringen skulle hon ha anmärkt på den felaktiga redovisningen i sin revisionsberättelse. Det förhållandet att det av balansräkningen framgick att en del av det belopp som redovisades under rubriken långfristiga skulder utgjorde ”insatser, medlemmar” förändrar inte denna bedömning. Med den utformning som årsredovisningen kom att få saknade hon grund för att tillstyrka fastställande av föreningens balansräkning. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

### 3 Räkenskapsåren 2011 och 2012

Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011 framgår att det i oktober 2011 genomfördes en försäljning av 83 fastigheter (lotter).

Av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 framgår att försäljning hade genomförts i sin helhet av 84 fastigheter och till hälften vad gäller en fastighet. Samtliga 85 förvärvare var medlemmar i föreningen.

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2011 finns antecknat följande.

”Felrubricering. Försäljningen av lotterna är felrubricerade i årsredovisningen. Hela försäljningen har tagits upp som intäkt och kostnad för den försålda marken har tagits upp som avskrivning. Det riktiga är att kreditera mark med anskaffningsvärdet av den del som är såld, endast bokföra vinsten vid försäljningen som övrig intäkt, inte ta upp hela försäljningssumman som intäkt och anskaffningsvärdet som avskrivning.”

A-son har uppgett följande.

Under år 2011 såldes de flesta av lotterna till medlemmarna, vilket gjorde att de därefter ägde både tomten och sin byggnad. Kvar i föreningen blev den mark som

---

<sup>3</sup> Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2009:1 *Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar*, p. 15.1, ska endast betalda insatser redovisas under bundet eget kapital i balansräkningen. Vill föreningar som tillämpar rådet även ange det insatskapital som ännu inte har fullgjorts kan upplysning om dessa lämnas i not till posten Medlemsinsatser.

behövdes för vägar och gemensamma byggnader. Vid försäljningen avräknades de medel som tidigare hade satts in som insatskapital, dvs. 81 tkr. Styrelsen hade betraktat posten som en förskottsbetalning, vilket inte var korrekt enligt stadgarna.

Vidare bokfördes vinsten av försäljningen som intäkt och anskaffningsvärdet för de sålda tomterna krediterades kontot för mark. Ingen beaktade att detta förfarande innebar att föreningen därigenom hade sänkt insatskapitalet utan att ta beslut om detta i den ordning som stadgarna krävde. Hon beaktade inte heller själv detta vid sin granskning. Hon meddelade senare styrelsen att insatskapitalet borde stå kvar under eget kapital och att det kapital som avräknades vid tomtförsäljningen borde ha bokförts som en fordran på medlemmarna till dess att resterande betalning hade gjorts eller del av insatskapitalet hade återbetalats. Ordföranden ville inte inse detta. Vid tidpunkten för granskningen var tomtförsäljningarna redan genomförda och medlemmarna hade betalat det avtalade priset med avdrag för 81 tkr.

Det som påverkade det egna kapitalet var följaktligen att styrelsen inte tog ut hela köpesumman utan drog av insatskapitalet om 81 tkr per tomt. Vid tidpunkten för revisionen bedömde hon inte medlemmarnas avräkningsköp som en återbetalning av medlemsinsatsen. Först när stadgarna skulle ändras år 2013 insåg hon att betalningen för tomterna inte hade skett på rätt sätt. Föreningen tog då fram förslag till nya stadgar där insatskapitalet var satt till 5 tkr per medlem. Inte förrän efter det att ändringen av stadgarna hade trätt i kraft, skulle 76 tkr ha kunnat betalas tillbaka av det insatta insatskapitalet. Hon insåg slutligen att styrelsen hade hanterat försäljningen av tomterna felaktigt och att hanteringen stod i strid med föreningslagen. Hon lämnade härvid förslag till styrelsen på hur felet skulle rättas och föreslog att styrelsen skulle bokföra den obetalda delen av köpeskillingen som en fordran på medlemmarna och samtidigt korrigera insatskapitalet till rätt belopp. Detta ville inte föreningens ordförande, eftersom en sådan fordran skulle kunna återkrävas av medlemmarna i en eventuell konkurs. Det som hände berodde på att styrelsen hade tänkt fel i samband med försäljningen av tomterna. Styrelsen skulle ha begärt in hela köpesumman utan några avdrag, eftersom det inbetalade beloppet var en insats och inte en förskottsbetalning. Hon kan dock inte se att vare sig föreningen eller medlemmarna led någon skada på grund av den felaktiga hanteringen, under förutsättning att föreningen debiterade ränta för sin fordran.

Sammanfattningsvis var resultaträkningarna för räkenskapsåren 2011 och 2012 enligt hennes mening riktiga. Balansräkningarna innehöll dock två fel. För det första var insatskapitalet bokfört som övrig skuld vilken hon påpekade för styrelsen. Hon ansåg inte att felrubriceringen var tillräckligt allvarlig för att den skulle föranleda en oren revisionsberättelse. För det andra, vilket var mer allvarligt, hade insatskapitalet avräknats mot köpeskillingen och därmed till huvuddelen försvunnit ur balansräkningen. Detta var ett fel som hon borde ha reagerat på men förbisåg. Hon tänkte inte på att det i praktiken innebar en otillåten återbetalning av insatskapitalet. Eftersom hon inte uppmärksammade felet med insatskapitalet, ansåg hon att hon hade fog för att tillstyrka fastställandet av balansräkningarna. Om hon hade uppmärksammat felet i tid, hade hon inte tillstyrkt ett sådant fastställande.

RN gör följande bedömning.

Medlemmarnas insatskapital hade under de aktuella räkenskapsåren redovisats som långfristig skuld som avräknades när medlemmarna förvärvade sina lotter. Vinsten av försäljningen bokfördes som intäkt och anskaffningsvärdet för de sålda tomterna krediterades kontot för mark.

Av utredningen i ärendet framgår att A-son redan vid sin granskning av räkenskapsåret 2010 hade noterat att medlemsinsatserna rätteligen skulle redovisas under eget kapital. Då styrelsen inte ville vidta rättelse härvidlag skulle hon ha anmärkt på detta i sina revisionsberättelser även för räkenskapsåren 2011 och 2012. Genom att inte göra det, utan istället tillstyrka fastställelse av föreningens balansräkningar, har hon åsidosatt god revisionssed.

Som framgått ovan erlade föreningens medlemmar en del av betalningen för förvärvet av sina lotter genom en avräkning av de tidigare erlagda medlemsinsatserna. Detta innebär att föreningen återbetalade medlemmarnas insatser utan att ha stöd för detta i föreningslagen. Det fanns därför inte skäl att redovisa medlemsinsatserna till lägre belopp än det belopp som räkenskapsåret 2010 hade redovisats under rubriken långfristiga skulder. Eftersom A-son var medveten om att medlemmarnas insatser inte var korrekt redovisade, hade hon för räkenskapsåren 2011 och 2012 att också ta ställning till om den avräkning som föreningen gjorde i samband med försäljningen av lotterna till medlemmarna – och som i praktiken utgjorde en utbetalning av föreningens medel – var förenlig med föreningslagens bestämmelser om utbetalning av föreningens medel till medlemmarna (se 10 kap. 1 § föreningslagen). Genom att underlåta att vidta sådana åtgärder har hon åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Styrelseledamöternas undertecknande av årsredovisningarna räkenskapsåren 2011 och 2012**

Föreningens årsredovisningar för räkenskapsåren 2011 och 2012 är undertecknade av endast sex av sju styrelseledamöter.

A-son har uppgett följande.

Föreningen var noga med att upprätta årsredovisningarna i tid och att hålla årsstämmor i stadgad tid. Hon kontrollerade alltid att rätt personer hade skrivit under årsredovisningen. Vid dessa två tillfällen kunde emellertid styrelsen inte få tag i alla ledamöter därför att någon var utomlands eller annars inte gick att få tag i tid. Om sex av sju ledamöter har skrivit under, har hon gått med på att underteckna revisionsberättelsen så att stämman kunde hållas i utsatt tid. Kassören och ordföranden lovade att se till att personen ifråga skrev under innan årsmötet hölls. Eftersom hon inte hade haft anledning att betvivla deras ord tidigare, litade hon på dem även i denna fråga. Alternativet hade varit att utfärda en ny kallelse till årsmötet för de 85 medlemmarna. Detta skulle ha föranlett merkostnader samt att årsmötet då inte hade kunnat hållas inom stadgad tid.

Hon har också rådfrågat FAR för några år sedan då samma problem uppstod i en annan ekonomisk förening. Hon fick svaret att om endast en enstaka underskrift

saknades och alla övriga i styrelsen hade skrivit på, kunde hon lämna revisionsberättelsen innan den sista styrelseledamöten hade undertecknat årsredovisningen. Underskrifter från dem som var huvudansvariga för årsredovisningen, ordföranden och kassören, saknades inte vare sig räkenskapsåret 2011 eller räkenskapsåret 2012.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen ska en årsredovisning i en ekonomisk förening skrivas under av samtliga styrelseledamöter. En årsredovisning som inte uppfyller dessa krav är inte formellt upprättad. Av god revisionssed följer att såväl datering som undertecknande av en revisionsberättelse får ske tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att alla delar som utgör de finansiella rapporterna har upprättats och att de som har vederbörlig befogenhet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.<sup>4</sup> Revisionsberättelsen får alltså inte dateras med ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen har upprättat, får revisionsberättelsen inte dateras per en dag då årsredovisningen ännu inte är upprättad.<sup>5</sup>

Genom att avge sin revisionsberättelse innan samtliga styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed. Innebörden i god revisionssed bestäms, såvitt nu är av intresse, av lag, antagna ISA-standards och RN:s praxis. Den omständigheten att FAR, enligt A-sons uppgift, har redovisat en annan uppfattning påverkar därför inte RN:s bedömning.

## **5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

A-son har vid sin revision av räkenskapsåren 2010–2012 saknat grund för att tillstyrka fastställande av föreningens balansräkningar. Vidare har hon ifråga om räkenskapsåren 2011 och 2012 inte undersökt om föreningens hantering av medlemsinsatser har varit förenlig med föreningslagens regler. Hon har slutligen för räkenskapsåren 2011 och 2012 avgett sina revisionsberättelser innan samtliga styrelseledamöter undertecknat årsredovisningen. A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att hon har tillstyrkt fastställandet av balansräkningarna utan att ha grund för detta. Hon ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune

---

<sup>4</sup> Se ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter*, p. 41 och A 40 samt RN:s avgöranden den 14 juni 2012 (dnr 2012-579) och den 8 maj 2014 (dnr 2013-1599).

<sup>5</sup> Se ovannämnda avgöranden med vidare hänvisningar.

Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.