

LR: dom 2002-04-19, mål nr 19664-01

D 9/01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son. A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag (fastighetsbolaget) som under senhösten 1997 förvärvade ett antal aktiebolag innehållande endast stora likvida tillgångar och obeskattade vinstmedel (s.k. vinstbolag). Inför förvärven utfärdade A-son ett ”revisorsintyg” för fastighetsbolagets räkning. Efter det att vinstbolagen överlåtits till fastighetsbolaget har A-son registrerats som revisor i åtminstone tre av dessa bolag. Såväl fastighetsbolaget som de tre nu nämnda vinstbolagen försattes i konkurs under sommaren 1998. Anmälaren, som varit konkursförvaltare i vinstbolagen, har ifrågasatt om A-son har haft underlag för att utfärda ifrågavarande intyg.

Av handlingarna framgår i övrigt bl.a. följande.

Fastighetsbolaget registrerades hos Patent- och registreringsverket (PRV) i september 1996. Enligt verksamhetsbeskrivningen skulle bolaget förvalta, projektera och förädla fast egendom samt idka därmed förenlig verksamhet. I augusti 1997 valdes ny styrelse i bolaget. Vid samma tidpunkt valdes A-son som revisor. Den revisor som fram till dess innehaft revisionsuppdraget har i sin redogörelse enligt 10 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1999, bl.a. redogjort för ett antal oklarheter beträffande bolagets fastighetsinnehav.

Under november – december 1997 förvärvade fastighetsbolaget ett antal vinstbolag. I samband härmed har fastighetsbolagets styrelse, i vart fall såvitt avser de tre bolag i vilka A-son sedermera registrats som revisor, tillställt säljarna en skrivelse där det förklaras att fastighetsbolaget driver ett projekt avseende ett antal s.k. företagsradhus. Till denna skrivelse har bl.a. bifogats A-sons revisorsintyg. Intyget, daterat den 21 augusti 1997, är ställt ”Till den det berör” och har följande lydelse.

”Härmed intygas att [fastighetsbolaget] har möjlighet att hantera förvärv av bolag med obeskattade vinstmedel uppgående till storleksordningen 50 mkr.

Vinstmedlen kan hanteras genom att de förvärvade bolagen kommer att erhålla en andel i ett större byggprojekt som färdigställs genom att vinstmedlen används. Kostnaden kommer att vara avdragsgill.

Det intygas vidare att köparen disponerar erforderlig likviditet för att finansiera köpet.”

Anmälaren har bedömt att säljarna knappast skulle ha överlåtit bolagen till fastighetsbolaget om man inte haft tillgång till A-sons intyg och att intygandet i förlängningen lett till ”tömning” av åtminstone tre bolag. Anmälaren har inte under konkursutredningen påträffat något bokföringsmaterial för vinstbolagen avseende tiden efter det att bolagen överlåtits till fastighetsbolaget.

Anmälaren har även inhämtat uppgifter från konkursförvaltaren i fastighetsbolaget. Det har därvid framkommit att bolaget vid konkursen företräddes av s.k. ”målvakter” och att något bokföringsmaterial inte heller i detta fall kunnat återfinnas. Konkursförvaltaren i fastighetsbolaget har utrett att bolaget tidigare ägt tre industrifastigheter. Dessa fastigheter såldes dock före utgången av år 1997.

A-son har anfört bl.a. följande.

Han träffade fastighetsbolagets företrädare vid flera tillfällen under augusti 1997. Bolagets affärsidé var att projektera, uppföra och förvalta ett bestånd av 13 industrifastigheter belägna i stockholmsområdet. Eftersom fastigheterna ligger i nära anslutning till varandra var det praktiskt att låta ett och samma företag upphandla och genomföra projektet. Vissa av fastigheterna ägdes av fastighetsbolaget. De övriga fastigheterna ägdes av närstående bolag. Eftersom fastighetsbolaget endast ägde ett par av fastigheterna ansåg företagsledningen att en stor del av projekteringsarbetet skulle kunna kostnadsföras löpande. Problemet var att projektet inte var helt finansierat. Samtliga fastigheter var ”tingade, beställda, kontrakterade” och tanken var att varje hyresgäst/fastighetsägare själv skulle finansiera färdigställandet. Fastighetsbolaget var emellertid tvunget att inledningsvis stå för vissa omkostnader såsom t.ex. arkitektkostnader samt bygg- och anslutningskostnader. Dessa kostnader skulle därefter faktureras respektive fastighetsägare. Företagsledningen avsåg i praktiken att få finansiell hjälp av inköpta bolag, helst ett bolag per fastighet. Varje sådant bolag skulle fungera som underleverantör till fastighetsbolaget. Kostnaden för färdigställandet av byggnaderna beräknades till ca 5 Mkr per fastighet.

Fastighetsbolaget hade sina kontorslokaler i centrala Stockholm. Vid sina besök där under den aktuella perioden gick A-son igenom bolagets löpande bokföring för att förvissa sig om att denna var ordnad och för att få en uppfattning om verksamhetens omfattning. Han konstaterade att bokföringen var uppdaterad. Bolagets intäkter och kostnader uppgick till stora belopp (åtskilliga miljoner kr). Det egna kapitalet var intakt och aktiekapitalet uppgick till 500 000 kr. Bolagets likvida medel uppgick till närmare 10 Mkr och balansomslutningen till ca 20 Mkr. Av detta drog A-son slutsatsen att verksamheten hade hög omfattning. Han kontrollerade även att bolagets balans- och resultaträkning inte innehöll några ”konstigheter” som krävde närmare förklaring eller utredning. Han hade vidare tillgång till ritningar. Eftersom såväl bokföringsmaterial som övriga handlingar fanns lätt tillgängliga hos fastighetsbolaget och då det var tänkt att revisionsuppdraget skulle fortgå under en längre tid ansåg A-son inte att det var nödvändigt att förse sig med egna kopior av materialet.

A-son har vid sina kontakter med företagsledningen i fastighetsbolaget redogjort för gällande lagstiftning avseende köp av vinstbolag. Vid hans granskning framkom inte något som tydde på att dessa personer haft oseriösa avsikter. Han visste att bolaget var lagfaren ägare till ett par av fastigheterna och att övriga fastigheter ägdes av närstående bolag, att bolaget hade ordnad bokföring och kalkyler för projektet samt att man disponerade likvida medel för att förvärva vinstbolagen. Kreditlöfte fanns från ett finansbolag. Han ansåg sig därför kunna utfärda intyget ifråga.

A-son har under våren 1998 av sagt sig revisionsuppdragen i såväl fastighetsbolaget som vinstbolagen. Samtliga bolag hade då bytt ägare. A-son har inte genomfört revision i något av bolagen.

RN gör följande bedömning.

Med ”revisorsintyg” avses ett utlåtande av en revisor som innebär ett bestyrkande utöver vad som krävs enligt den associationsrättsliga lagstiftningen¹. Revisorns ansvar i samband med revisorsintyg skiljer sig i princip inte från vad som gäller vid lagstadgad revision. En revisor som åtar sig att utfärda ett sådant intyg är därvid skyldig att i tillämpliga delar iaktta god revisorssed såsom denna kommer till uttryck i praxis och rekommendationer. Av 2 § RN:s föreskrifter (1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet m.m. följer att i dessa föreskrifter intagna bestämmelser om jäv och dokumentationskrav även gäller för andra granskningsuppdrag än revisionsuppdrag om revisorn avger rapport i en form som liknar en

¹ Jfr. FAR:s revisionskommittés uttalande ”Revisorsintyg”.

revisionsberättelse och rapporten är avsedd att visas upp för utomstående. RN:s föreskrifter trädde i kraft den 1 januari 1998. Bestämmelsen i 2 § motsvarades tidigare av de i sakligt hänseende likalydande 40 och 52 §§ i Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8).

Det ligger i sakens natur att ett revisorsintyg skall innehålla uppgifter om granskningsobjektet och ett ställningstagande från revisorn. Enligt RN:s uppfattning bör intyget därutöver som regel även innehålla upplysningar om den granskning på vilken revisorn grundar sin bedömning. Även en översiktlig insyn i vilka kontroller som revisorn företagit ger nämligen läsaren väsentligt ökade möjligheter att ”värdera” intyget i fråga.

A-son har intygat att fastighetsbolaget har möjlighet att ”hantera förvärv av bolag med obeskattade vinstmedel uppgående till storleksordningen 50 mkr”, att vinstmedlen ”kan hanteras genom att de förvärvade bolagen kommer att erhålla en andel i ett större byggprojekt som färdigställs genom att vinstmedlen används”, att ”[k]ostnaden kommer att vara avdragsgill” samt att ”köparen disponerar erforderlig likviditet för att finansiera köpet”. Han har dock inte i intyget lämnat någon information om vilka åtgärder han vidtagit för att kontrollera nämnda förhållanden. Avsaknaden av sådana uppgifter utgör enligt RN:s uppfattning en klar brist i intyget.

Eftersom en revisor inte på förhand kan veta hur och i vilka sammanhang ett avgivet revisorsintyg faktiskt kommer att användas är det också viktigt att revisorn lämnar så pass preciserade uppgifter att det inte kan bli föremål för tvivel vilka sakförhållanden intygandet avser. Detta kan antingen göras direkt i intyget eller genom att hänvisning görs till andra handlingar som innehåller den nödvändiga informationen. RN anser att A-son brustit även i detta avseende. I intyget saknas exempelvis närmare uppgifter om det aktuella byggprojektet. Läsaren kan inte ens identifiera vilket projekt det rör sig om. Det framgår inte heller på vilket sätt de förvärvade bolagen skall ”erhålla” andelar i detta projekt.

Vad som nu sagts leder in på frågan om A-son har haft godtagbar grund för sitt intygande. För att kunna bedöma om så varit fallet eller inte har RN av A-son bl.a. begärt att få ta del av den dokumentation han upprättat i samband med att han lämnade intyget. A-son inkom först med fyra fotografier av de aktuella företagsradhusen. Efter att RN upprepat sin begäran har han givit in minnesanteckningar avseende tre möten i augusti 1997 med företagsledningen för fastighetsbolaget. RN har därefter krävt att få del av all A-sons dokumentation som rör bolaget. Han har då inkommit med ett registerutdrag från PRV samt sin avanmälan som revisor i bolaget. Någon ytterligare dokumentation beträffande fastighetsbolaget har inte företetts. RN finner här anledning att framhålla att det förhållandet att bolagets räkenskaper och övriga handlingar, enligt A-son, fanns lätt åtkomliga i centrala Stockholm självfallet inte befriat honom från skyldigheten att iaktta gällande dokumentationskrav.

A-sons minnesanteckningar är kortfattade och allmänt hållna. Av anteckningarna framgår att han diskuterat förutsättningarna för fastighetsprojektet med företrädare för bolaget och att man därvid berört frågorna om projektets budget och finansiering. Vidare sägs att A-son redogjort för de regler som gäller vid förvärv av vinstbolag och att han tillsammans med företagsledningen gått igenom bolagets löpande bokföring vilken bl.a. visade att aktiekapitalet uppgick till 500 000 kr, att bolaget hade låneskulder om ca 5 Mkr och egna fastigheter till ett värde om ca 8 Mkr.

RN konstaterar att det inte är möjligt att i efterhand bedöma A-sons arbetsinsats med ledning av den dokumentation han upprättat. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterat viss granskning eller vissa överväganden enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Detta innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN anser inte att A-son redogjort för sina granskningsinsatser i samband med intygsskrivandet på ett sådant sätt att det framstår som sannolikt att åtgärderna haft den inriktning och omfattning som krävts för att han skulle ha grund för att avge intyget. A-son synes i stor omfattning ha grundat sina slutsatser på de muntliga uppgifter han erhållit från bolagets företrädare. Han har inte ens påstått att han vidtagit några externa kontrollåtgärder för att exempelvis verifiera ägarförhållandena beträffande fastigheterna eller, den för intyget synnerligen väsentliga frågan, att bolaget disponerade ”erforderlig likviditet för att finansiera köpet”². A-son har angett att fastighetsbolaget hade kreditlöfte från ett finansbolag. För denna uppgift finns inte något som helst stöd i dokumentationen. A-son har inte heller lämnat några upplysningar om det påstådda kreditloftets omfattning. Vad gäller granskningen av byggprojektet framgår av minnesanteckningarna att företagsledningen uppgett att ”projektet är upphandlat eller åtminstone i slutfasen av upphandlingen” samt att A-son tillsammans med företagsledningen granskat fotografier av företagsradhusen och samtalat om ”vilka kostnader som kan aktiveras och vilka som kan kostnadsföras direkt”. Det har dock inte framkommit något som tyder på att A-son tagit del av offerter eller avtal eller att han på annat sätt företagit någon närmare granskning av byggprojektet. Med hänsyn härtill framstår även hans ställningstagande att uppkommande kostnader skulle vara avdragsgilla som dåligt underbyggt. A-son synes inte heller ha kontaktat bolagets tidigare revisor eller efterfrågat dennes redogörelse enligt 10 kap. 5 § aktiebolagslagen.

RN finner utrett att A-son inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att kontrollera de förhållanden han uttalat sig om innan han avgav det aktuella intyget. Dessutom är själva intyget, i enlighet med vad som ovan anförts, bristfälligt utformat. Sammantaget har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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 Vilhelm Andersson, Arne Baekkevold, Lise-Lotte Ekelund, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Hans Lindén, Claes Norberg och Lars Wenne. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.

Avvikande mening har anmälts av Vilhelm Andersson, som – bl.a. mot bakgrund av att A-son tidigare meddelats varning, se länsrättens dom den 17 november 2000, mål nr 567-00 – anser att omständigheterna är synnerligen försvårande och att A-sons auktorisation som revisor därför skall upphävas.

² Även om intyget inte direkt nämner någon nivå för köpeskillingen kan den ovan återgivna formuleringen knappast tolkas på annat sätt än att bolaget disponerade tillräcklig likviditet för att förvärva bolag innehållande totalt 50 Mkr i obeskattade vinstmedel.