

D 17/03

Revisorsnämnden (RN) har från en konkursförvaltare mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. NN förvärvade i november 1995 ett s.k. lagerbolag. Enligt en handling benämnd "Apportavtal" överlät NN härefter, den 21 november 1995, till bolaget en "fastighet ... med taxeringsvärde 162 000 kr för en sammanlagd köpeskilling om 160 000 kr". Köpeskillingen skulle betalas genom att NN erhöll 1 600 aktier i bolaget till ett nominellt värde om 100 kr. Av ett utdrag från fastighetsregistret framgår att föremålet för apportemissionen egentligen inte var en fastighet utan en byggnad på s.k. ofri grund. Styrelsen har i sin redogörelse enligt 4 kap. 6 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) uppgivit att NN äger en "fastighet" och att den är värderad till 160 000 kr. A-son har samma dag intygat att han inte har något att erinra mot styrelsens redogörelse över apportegendomen och att egendomen enligt apportavtalet inte har åsatts ett högre värde än det verkliga värdet för bolaget. I årsredovisningen avseende bolagets första räkenskapsår – den 3 november 1995 till och med den 30 april 1997 – vilken är daterad den 25 augusti 1998, anges i en not att bolagets byggnader har ett anskaffningsvärde om 260 000 kr.

Under nästkommande räkenskapsår, den 1 maj 1997–30 april 1998, har bolaget, enligt ett köpeavtal daterat den 4 augusti 1997, sålt tillbaka den aktuella egendomen till NN för 150 000 kr. Av bokföringsmaterialet framgår emellertid att man redovisat en köpeskilling om 125 000 kr och att försäljningen med hänsyn till gjorda avskrivningar har resulterat i en bokföringsmässig förlust om cirka 20 000 kr.

Vidare framgår, av ett avtal daterat den 11 augusti 1997, att bolaget förvärvat aktierna i ett bolag som bedrev butiksförsäljning av livsmedel (nedan livsmedelsbutiken), att betalning skulle ske genom övertagande av banklån till ett belopp om 218 000 kr samt att bolaget samma dag skulle lämna ett lån om 125 000 kr till livsmedelsbutiken. I årsredovisningen för 1997/98 har långfristiga värdepappersinnehav redovisats med 218 000 kr, vilket utgjorde närmare hälften av bolagets tillgångar. I ärendet har framkommit att livsmedelsbutiken försattes i konkurs den 2 november 1998.

A-son har för bolagets första och andra räkenskapsår avgivit revisionsberättelser den 28 september 1998 respektive den 15 december 1998. I revisionsberättelsen för det första räkenskapsåret har A-son intygat att årsredovisningen har upprättats enligt ABL, men anmärkt att han trots ett "flertal erinringar" inte "beretts tillfälle att utföra någon granskning avseende verksamhetsåret 1995/1997 förrän under 1998". För det andra räkenskapsåret har A-son avgivit en ren revisionsberättelse.

A-son har i huvudsak anfört följande.

NN köpte ett lagerbolag genom att sätta in 100 000 kr på bolagets bankkonto. Bolaget köpte efter bildandet en "kioskfastighet" av NN. Denne fick ersättning dels genom att han erhöll aktier i bolaget till ett nominellt värde av 160 000 kr, dels genom att han erhöll 100 000 kr kontant av bolaget. "Fastigheten var således värderad till 260 000 kr." Till stöd för det apportintyg han avgav den 21 november 1995 har legat dels ett av NN uppvisat fastighetstaxeringsbevis, där det framgick att NN var ägare och att taxeringsvärdet uppgick till 162 000 kr, dels en uppgift från NN om att han av en utomstående blivit erbjuden 260 000 kr och att detta skulle vara ett lågt marknadsvärde. För att verifiera värdet av egendomen besökte A-son lokalerna och bedömde därefter att 260 000 kr inte var ett för högt värde. Beträffande bolagets försäljning den 4 augusti

1997, genom vilken NN köpte tillbaka egendomen, har A-son uppgivit att han inte förrän i december 1998 fick kännedom om denna försäljning.

RN har frågat A-son om vilka granskningsåtgärder han vidtog rörande förvärvet av livsmedelsbutiken. RN har vidare frågat dels om vilka granskningsåtgärder som A-son vidtog som underlag för sin bedömning av aktiernas respektive fordringens värde per balansdagen den 30 april 1998, dels om han vid avfattandet av sin revisionsberättelse av den 15 december 1998 beaktat det faktum att livsmedelsbutiken försatts i konkurs den 2 november samma år. A-son har svarat i huvudsak följande. Han anmodade NN att visa upp ett köpekontrakt. NN återkom emellertid inte. Vid kontakt med en representant för livsmedelsbutiken bekräftades att skulden om 125 000 kr till bolaget kvarstod per balansdagen. Vidare bekräftades att bolaget genom övertagande av reverslån i bank förvärvat aktier och andelar till ett värde av 218 000 kr. A-son medger att "[i]nga granskningsåtgärder vidtogs för att säkerställa värdet på aktierna i livsmedelsbutiken". NN upplyste aldrig A-son om att livsmedelsbutiken försatts i konkurs.

RN, som tagit del av A-sons dokumentation, gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

RN konstaterar att det av utdrag från fastighetsregistret framgår att föremålet för den apportemission som ägde rum den 21 november 1995 inte var en fastighet utan en byggnad på s.k. ofri grund. Enligt A-sons utsaga förvärvades egendomen av bolaget dels genom att NN i samband med den aktuella apportemissionen erhöll 1 600 aktier à nominellt 100 kr, dels genom att bolaget betalade NN 100 000 kr kontant. Det medför att apportavtalet är vilseledande i så måtto att det ger intryck av att det skulle ha varit en fastighet som utgjorde apportegendom och att apporten skulle ha omfattat fastighetens hela värde. A-son borde ha kontrollerat mot fastighetsregistret att egendomen i apportintyget beskrevs på korrekt sätt. Vidare borde han inte, mot bakgrund av de kunskaper han hade om affären, ha accepterat att intyget gav intryck av att apporten omfattade egendomens hela värde.

På grund av att bolaget registrerats kort tid före överlåtelsen av byggnaden till bolaget har vidare reglerna om s.k. uppskjuten apport i 2 kap. 9 a § ABL varit tillämpliga. Enligt detta lagrum skall styrelsen, om bolaget inom två år från registreringen träffar avtal med en aktieägare som innebär att bolaget förvärvar egendom mot en ersättning som motsvarar minst en tiondel av aktiekapitalet, underställa bolagsstämman avtalet för godkännande. Styrelsen respektive revisorn skall därvid avge motsvarande redogörelse respektive yttrande som i samband med en apportemission. Den del av förvärvet som betalades med 100 000 kr kontant omfattas inte av det föreliggande apportavtalet av den 21 november 1995 och det har inte heller framkommit att det har upprättats några sådana handlingar beträffande denna del av förvärvet. A-son borde ha informerat styrelsen om dess skyldighet att följa reglerna i 2 kap. 9 a § ABL såvitt avser den del av förvärvet av byggnaden som betalades med kontanta medel.

Som nämnts ovan framgår av ett avtal mellan NN och bolaget att bolaget den 4 augusti 1997 sålt tillbaka byggnaden till NN för ett belopp om 150 000 kr. Av en bokföringsorder upprättad

den 30 april 1998 framgår emellertid att bolaget bokfört en försäljningsintäkt om endast 125 000 kr. Varken av A-sons yttranden till RN eller av hans dokumentation kan utläsas att han på något sätt skulle ha granskat denna för bolaget väsentliga transaktion. Han har varken inhämtat köpeavtalet eller granskat huruvida försäljningen – med hänsyn till att byggnaden föregående räkenskapsår redovisats till ett anskaffningsvärde om 260 000 kr – skett till underpris. Han har inte heller kontrollerat om NN erlagt köpeskillingen.

Beträffande bolagets engagemang i livsmedelsbutiken finner RN följande. A-son har inte, genom t.ex. inhämtande av köpeavtal eller dylikt, förvissat sig om att aktierna, vilka utgjorde en väsentlig del av bolagets tillgångar, verkligen förvärvats. Han har inte heller vidtagit någon granskningsåtgärd för att verifiera aktiernas värde per balansdagen eller gjort några överväganden rörande värdet av bolagets fordran på livsmedelsbutiken.

RN har tagit del av A-sons dokumentation. Enligt vid denna tidpunkt gällande bestämmelser i 10 och 11 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorer och revisionsbolags verksamhet m.m. skall en revisors dokumentation innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits.¹ A-sons dokumentation innehåller endast bolagshandlingar, diverse utdrag ur bokföringen och vissa bokslutsbilagor. Dokumentationen innehåller över huvud taget inte några granskningsnoteringar eller uppgifter om bedömningar efter vidtagna granskningsåtgärder. Dokumentationen måste därmed betecknas som undermålig.

Av då gällande 9 kap. 5 § ABL framgår att ett aktiebolags årsredovisning skall framläggas på ordinarie bolagsstämma som skall hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång.² Bolaget har i förevarande fall inte förrän den 25 augusti 1998 avgivit årsredovisning för räkenskapsåret den 3 november 1995–30 april 1997, vilket innebär att årsredovisningen avgivits mer än nio månader för sent. A-son har i sin revisionsberättelse endast anmärkt att han först i september 1998 beretts tillfälle att utföra granskning avseende detta räkenskapsår. A-son borde därvid även ha anmärkt på att årsredovisningen avgivits för sent.

RN har sammanfattningsvis funnit att A-son i flera väsentliga avseenden har vidtagit klart otillräckliga granskningsåtgärder och att han i samband med en införsäljning av egendom tillhörig bolagets ägare dels avgivit ett vilseledande apportintyg, dels inte informerat bolagets styrelse om dess skyldighet att följa reglerna i 2 kap. 9 § ABL. RN har vidare funnit att A-sons dokumentation måste betecknas som undermålig och att han saknat underlag för att i sin revisionsberättelse avseende bolagets första räkenskapsår kunna intyga att årsredovisningen upprättats enligt ABL. Sammantaget har A-son i det i förevarande ärende aktuella revisionsuppdraget åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan utsträckning att det finns anledning att ifrågasätta hans lämplighet som revisor. RN har därför övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter den disciplinära åtgärden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth,

¹ I huvudsak motsvarande bestämmelser återfinns numera i 24 § revisorslagen och i 2 § Revisorsnämndens föreskrifter (2001:2) om villkor för revisorer och revisionsbolags verksamhet.

² Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 9 kap. 7 § ABL.

utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, f.d. direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.