

D 9/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende auktoriserade revisorn A-son. Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Bakgrund

A-son var vald revisor i ett aktiebolag, som ägdes av en advokat. Advokaten bedrev till och med räkenskapsåret 1996 advokatverksamhet i ett handelsbolag, CHB, som då ägdes till hälften av aktiebolaget och till hälften av advokaten personligen. Räkenskapsåren 1995 och 1996 tillgodoräknades aktiebolaget hela CHB:s vinst fastän aktiebolaget endast ägde en hälftenandel av CHB. Per den 31 december 1996 redovisade CHB ett sammantaget negativt eget kapital om 100 000 kr; aktiebolagets andel av det egna kapitalet uppgick till 2,5 mnkr och advokatens andel till minus 2,6 mnkr. CHB:s nettoresultat uppgick räkenskapsåret 1995 till 662 000 kr och räkenskapsåret 1996 till 685 000 kr. – Från och med räkenskapsåret 1997 bedrevs advokatverksamheten i ett annat handelsbolag, HHB, i vilket aktiebolaget sedan år 1996 var registrerad bolagsman. Genom avtal med övriga bolagsmän i HHB år 1996 förpliktades advokaten att bedriva all sin advokatverksamhet i HHB och förhindrades därigenom att fortsättningsvis utöva advokatverksamhet i CHB. I januari 1997 träffades ett avtal om försäljning av advokatens hälftenandel i CHB till aktiebolaget för 2,7 mnkr, en värdering som skattemyndigheten senare har kommit att ifrågasätta. Avtalet var avhängigt av att vissa villkor uppfylldes, bland annat i fråga om finansieringen av förvärvet. – Budgetar hade upprättats för advokatverksamheten såväl för fallet att den skulle bedrivas i CHB som för fallet att den skulle bedrivas i HHB. För räkenskapsåret 1997 förväntades en vinst före skatt på 1,36 mnkr för advokatverksamheten bedriven i CHB. Enligt en budget för aktiebolaget förväntades bolagets resultatandel från advokatverksamheten bedriven i HHB åren 1997 och 1998 uppgå till 670 000 kr respektive 650 000 kr efter det att ersättning till advokaten beaktats. – Aktiebolaget övertog i början av år 1997 CHB:s inventarier till bokfört värde. Därefter såldes dessa tillsammans med aktiebolagets övriga inventarier till HHB för en köpeskilling som översteg inventariernas totala bokförda värde med 464 000 kr. Under räkenskapsåret 1997 överfördes övriga bokförda tillgångar och skulder i CHB till aktiebolaget, varefter CHB påföljande år avregistrerades. Räkenskapsåren 1997 och 1998 uppbar aktiebolaget resultatandelar från HHB med 269 000 kr respektive 241 000 kr. CHB hade under räkenskapsåret 1997 inte bedrivit någon verksamhet men redovisade en vinst om 137 000 kr, vilken i huvudsak hade uppstått genom återföring av kostnadsreserveringar. – Aktiebolaget redovisade i årsredovisningen för räkenskapsåret 1997 innehavet av den från advokaten förvärvade andelen i CHB under rubriken Andelar i koncernföretag till ett värde av 2,7 mnkr, vilket utgjorde 73 procent av aktiebolagets tillgångar. I förvaltningsberättelsen i aktiebolagets årsredovisning för nämnda räkenskapsår angavs att bolaget bedrev advokatverksamhet genom HHB. Av en tilläggsupplysning framgick att aktiebolagets kapitalandel och röstandel i CHB uppgick till 100 procent. Till följd av att antalet bolagsmän i CHB hade gått ned till en skulle detta bolag enligt 2 kap. 28 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag (handelsbolagslagen) anses ha trätt i likvidation i januari 1998. Varken detta förhållande eller det förhållandet att verksamheten i CHB upphört omnämndes i förvaltningsberättelsen i aktiebolagets årsredovisning. – I årsredovisningen för räkenskapsåret 1998 redovisade aktiebolaget goodwill till ett värde av 2,7 mnkr, motsvarande 78 procent av aktiebolagets tillgångar. I

en tilläggsupplysning i årsredovisningen angavs följande: *”Mot bakgrund av att [aktiebolaget] blev ensam ägare till andelarna i [CHB] avregistrerades handelsbolaget 1998-09-29. Det affärsvärde som andelarna representerade ger fortsatt avkastning i aktiebolaget och har i föreliggande redovisningshandling omrubricerats till goodwill”*. Ingen avskrivning gjordes på goodwillposten. – A-son uppgav i sina revisionsberättelser avseende aktiebolaget räkenskapsåren 1996 och 1997 att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultaträkning, balansräkning och resultatdisposition. Som skäl för detta anförde han osäkerhet om värdet av en redovisad fordran på en klient. I revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1998 avstyrkte han fastställande av resultaträkning, balansräkning och resultatdisposition med hänvisning till att han bedömde att ovan nämnda fordran saknade värde. Däremot gav han i revisionsberättelserna inte uttryck för någon osäkerhet beträffande värdet av andelarna i CHB räkenskapsåret 1997 eller goodwillposten räkenskapsåret 1998.

A-sons uppgifter

A-son har anfört följande. Aktiebolagets förvärv av advokatens hälftenandel i CHB i januari 1997 medförde att avkastningen av de immateriella tillgångarna i CHB, dvs. kundstock och allmän goodwill, i dess helhet skulle tillgodoräknas aktiebolaget. Den verksamhet som advokaten hade byggt upp och bedrivit under lång tid på orten var ”förenad med verksamheten i [CHB]”. Den goodwill som därmed skapats skulle ha varit värdefull för andra advokater som velat etablera eller utvidga en advokatverksamhet på orten. Det ansågs därför rimligt att den aktuella advokaten betingade sig ersättning då han överlät sin hälftenandel i CHB till sitt aktiebolag. Försäljningen av andelen möjliggjorde för advokaten att återbetala sitt kapitalunderskott till CHB. Vid revisionen av aktiebolaget i juni 1998, avseende räkenskapsåret 1997, tog A-son del av en budget som hade upprättats för den i CHB bedrivna advokatverksamheten för samma räkenskapsår. Han diskuterade budgeten och de förutsättningar denna byggde på med advokaten och dennes ekonomiske rådgivare och tog även del av en promemoria i vilken advokaten beskrev hur advokatverksamheten framöver skulle komma att bedrivas. Värderingen av andelen i CHB grundades på nyssnämnda budget, enligt vilken vinsten för år 1997 hade beräknats till 1,36 mnkr före skatt. Skälet för att från och med räkenskapsåret 1997 räkna med en högre vinst var förväntningar om ökade arvodesintäkter, minskade lokalkostnader och lägre räntebelastning. Dessa förändringar fördröjdes, vilket inverkar på resultatet för räkenskapsåret 1997. Detta påverkade emellertid inte hans bedömning av budgeten i relation till handelsbolagets värde, utan diskussionen med advokaten och rådgivaren ledde fram till en gemensam bedömning att budgeterat resultat var realistiskt. A-son har dock, på fråga från RN, inte kunnat lämna närmare uppgifter om sin granskning av budgeten eftersom noteringar härom saknas i hans dokumentation. Han har inte heller kunnat redogöra för i vad mån han granskat handelsbolagsavtalet i CHB eller eventuella förändringar i detta under aktuell tid. Överlåtelsen av advokatrörelsen till HHB skedde vid årsskiftet 1996/97 och omfattade drift och administration av advokatverksamheten inklusive avkastning. Kundstock och renommé omfattades inte av överlåtelsen. Försäljningen av inventarierna och rörelsen hade enligt A-son ingen direkt påverkan på hans bedömning av värdet på den av aktiebolaget förvärvade andelen i CHB. – Advokaten utträdde som bolagsman i CHB i juli 1997. Till följd därav löpte den sexmånadersfrist som avses i 2 kap. 28 § handelsbolagslagen ut först i januari 1998. – Samtliga kvarvarande bokförda tillgångar och skulder i CHB överfördes till aktiebolaget den 31 december 1997. Kundstock och renommé kvarstod i CHB till dess bolaget avregistrerades i september 1998. Mot bakgrund av att det affärsvärde som aktiebolaget förvärvat genom andelen i CHB kvarstod och var till gagn för aktiebolaget omrubricerades posten handelsbolagsandelar till goodwill i aktiebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1998.

Aktiebolaget mottog under åren 1997–2000 resultatandelar från HHB om 269 000 kr, 241 000 kr, 694 000 kr respektive 676 000 kr.

RN:s bedömning

RN, som har tagit del av A-sons granskningsdokumentation för aktiebolaget räkenskapsåren 1997 och 1998, gör följande bedömning.

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 disciplineringripande 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 fall de äldre bestämmelserna.

Andel i CHB respektive goodwill, räkenskapsåren 1997 och 1998

Vad gäller aktiebolagets redovisade innehav av samtliga andelar i CHB i årsredovisningen 1997 kan först konstateras att innehavet motsvarade 73 procent av aktiebolagets totala redovisade tillgångar och därmed utgjorde den klart väsentligaste tillgångsposten. Redan härav följer att A-son haft anledning att noggrant granska postens värde. Därtill kommer att den i januari 1997 anskaffade andelen i CHB hade förvärvats från advokaten, som var ägare till båda bolagen, varför en bedömning av andelens värde inte kunnat ske med utgångspunkt i anskaffningsvärdet på samma sätt som om förvärvet skett från en fristående säljare. Det skall vidare noteras att köpeskillingen om 2,7 mnkr ungefär motsvarade advokatens negativa andel i handelsbolagets egna kapital och att advokatens försäljning av andelen enligt A-son möjliggjorde återbetalning av detta kapitalunderskott. Det kan således inte uteslutas att köpeskillingen anpassats till denna omständighet i stället för att fastställas på marknadsmässiga grunder. De nu nämnda förhållandena har utgjort ytterligare anledningar för A-son att utföra en noggrann granskning av tillgångspostens redovisade värde.

En väsentlig åtgärd vid bedömning av handelsbolagsandelars värde är att ta del av innehållet i handelsbolagsavtalet. I förevarande fall kan konstateras att aktiebolaget redan under räkenskapsåren 1995 och 1996 tillgodoräknades hela vinsten från CHB trots att det då endast ägde en hälftenandel i CHB. A-son har dock anfört till RN att aktiebolagets förvärv av advokatens hälftenandel i CHB i januari 1997 fick till följd att avkastningen av de immateriella tillgångarna i CHB därefter i dess helhet skulle tillgodoräknas aktiebolaget. Detta skulle i så fall kunna tyda på att det före förvärvet av andelen skett en ändring av handelsbolagsavtalet såvitt avser resultatfördelning. A-son har emellertid inte kunnat redogöra för i vad mån någon sådan ändring ägt rum. Inte heller framgår det av hans dokumentation att någon granskning av handelsbolagsavtalet skulle ha skett. RN finner att A-son borde ha granskat handelsbolagsavtalet för CHB och undersökt om det hade förändrats. Utan att ha företagit en sådan granskning har han inte haft tillräcklig grund för att hävda att förvärvet av andelen medförde att aktiebolaget fick större tillgång till avkastningen av de immateriella tillgångarna i CHB. A-sons granskning har i detta avseende varit bristfällig.

Vidare skall beaktas att värderingen av den från advokaten förvärvade andelen i CHB byggde på avkastningen av den advokatverksamhet som bedrevs i CHB. För räkenskapsåret 1997 budgeterades att verksamheten skulle ge en vinst om 1,36 mnkr. Under år 1997 bedrevs advokatverksamheten dock inte i CHB utan i HHB, varför en bedömning av postens värde i aktiebolaget vid bokslutet för räkenskapsåret 1997 måste göras utifrån den förutsättningen. Överföringen av rörelsen och inventarierna till HHB avspeglades inte i den budget som enligt A-son

utgjorde underlag för bestämmandet av andelens värde vid bokslutet. Exempelvis gjordes ingen korrigerande avskrivning på det ökade bokförda värdet av de till HHB överlätna inventarierna. Vidare byggde budgeten för CHB på att även andra kostnader än de av A-son ovan nämnda skulle minska kraftigt, eller i något fall upphöra helt, samtidigt som intäkterna förväntades öka kraftigt. Av A-sons dokumentation och hans yttranden till RN framgår inte att han, utöver den diskussion han haft med advokaten och dennes rådgivare, skulle ha genomfört någon granskning av huruvida budgeten byggde på rimliga antaganden. Det framgår inte heller att han på annat sätt skulle ha beaktat de förändrade förhållandena.

A-son har självfallet inte heller kunnat bedöma värdet på grundval av en budget för CHB då han vid tiden för sin granskning kände till att verksamheten överförts till HHB och att det verkliga utfallet för HHB i hög grad avvikit från budgeterat utfall för såväl CHB som HHB. Dessutom var även tidigare års resultat för CHB betydligt lägre än vad som budgeterats för det aktuella året. Han synes dock inte ha beaktat dessa omständigheter. Vidare har han inte gjort någon bedömning av framtida resultat med utgångspunkt i en uppdaterad budget för HHB. RN finner vid en samlad bedömning att den granskning som framgår av A-sons yttranden till RN och hans revisionsdokumentation inte har utgjort tillräcklig grund för att bedöma postens värde.

Vad gäller posten goodwill i årsredovisningen för räkenskapsåret 1998 skall beaktas att det resultat som tillgodoförts aktiebolaget från den i HHB under räkenskapsåret 1998 bedrivna advokatverksamheten uppgick till endast 241 000 kr före skatt. A-son har inte gjort någon bedömning av framtida resultat med utgångspunkt i en uppdaterad budget för HHB. Liksom ovan anförts i fråga om andelen i CHB föregående räkenskapsår finner RN att det bedömningsunderlag A-son redovisat inte gett honom tillräcklig grund för att bedöma postens redovisade värde.

RN finner sammanfattningsvis att A-sons granskning i ovan berörda avseenden varit otillräcklig. Hans utförda granskningsåtgärder har inte gett honom tillräcklig grund för att bedöma ifrågasvarande värdering av väsentliga tillgångsposter i aktiebolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1997 och 1998.

Årsredovisningen för räkenskapsåret 1997

I 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) föreskrivs att det i årsredovisningens förvaltningsberättelse skall lämnas upplysning om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. I förvaltningsberättelsen i aktiebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1997 omnämns emellertid inte det förhållandet att CHB under året upphört med sin verksamhet. Vidare följer av 2 kap. 28 § handelsbolagslagen att ett handelsbolag i vilket antalet bolagsmän har gått ned till en skall anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under sex månader. Ifrågasvarande sexmånadersfrist löpte i CHB:s fall ut i januari 1998. Det förhållandet att CHB enligt lag skulle anses ha trätt i likvidation framgår inte av aktiebolagets förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 1997. A-son borde ha verkat för att upplysning intogs i förvaltningsberättelsen dels om att CHB under räkenskapsåret upphört med sin verksamhet, dels om att CHB efter räkenskapsårets utgång skulle anses ha trätt i likvidation. Om upplysningar härom trots anmodan inte lämnats borde han i stället själv ha lämnat upplysningarna i sin revisionsberättelse.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis finner RN att A-son genom vad som ovan beskrivits allvarligt har 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 in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Ingrid Fürstenbach samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.