

LR: dom 2008-09-25, mål nr 7319-08

D 12/08

Genom uppgifter i media har Revisorsnämnden (RN) uppmärksammat vissa omständigheter rörande det registrerade revisionsbolaget X AB, här kallat revisionsbolaget, och auktoriserade revisorn A-son som är verksam i revisionsbolaget. RN öppnade inledningsvis ett förfrågansärende avseende revisionsbolaget, dnr 2007-587. Med anledning av vad som därvid framkom avslutades det ärendet och inleddes i stället dels ett disciplinärende avseende revisionsbolaget, dnr 2007-1407, dels förevarande disciplinärende avseende A-son. Disciplinärendet som avser revisionsbolaget har denna dag avskrivits utan åtgärd.

Av handlingarna i förevarande ärende framgår följande. Revisionsbolaget innehade ett uppdrag som vald revisor i ett marknadsnoterat aktiebolag, här kallat F-bolaget, som var moderbolag i en koncern. Den operativa verksamheten i koncernen bedrevs i ett dotterbolag, som hade ansträngd likviditet och ett stort kapitalbehov. A-son utsågs i början av oktober 2006 till huvudansvarig revisor för F-bolaget. Under hösten 2006 ägde en nyemission rum i F-bolaget. För att hantera emissionslikviderna öppnades ett konto, benämnt klientmedelskonto, för F-bolaget hos en advokatbyrå. En av F-bolagets styrelseledamöter bedrev vid den tiden advokatverksamhet vid denna byrå. I september 2006 beslutade F-bolagets styrelse att förvärva 50 procent av aktierna i ett brittiskt bolag. Ett skriftligt avtal avseende förvärvet undertecknades av säljaren den 27 september 2006 och av F-bolagets företrädare i början av oktober 2006. Av avtalet framgår att köpeskillingen uppgick till 6 miljoner brittiska pund, att hälften av köpeskillingen skulle betalas till säljaren ”immediately upon the signing” och att den återstående hälften skulle erläggas då förvärvet slutfördes. Avtalet var villkorat av utfallet av s.k. due diligence, av att nödvändiga myndighetstillstånd erhöles samt av att förvärvet godkändes av en bolagsstämma i F-bolaget, vilken var tänkt att hållas senast den 31 december 2006. A-son informerades i oktober 2006 av F-bolagets företrädare om det ingångna avtalet och fick därvid ta del av avtalshandlingen. Han upplystes även om att 40 mnkr, motsvarande den del av köpeskillingen som enligt avtalets lydelse skulle erläggas omedelbart, hade satts in på klientmedelskontot hos advokatbyrån. Beloppet redovisades i F-bolagets huvudbok under beteckningen deposition. – Den 30 november 2006 avgav F-bolaget en delårsrapport för perioden den 1 januari–30 september 2006. I delårsrapporten lämnades information om F-bolagets förvärv av aktier i det brittiska bolaget. F-bolaget med dotterbolag redovisade i delårsrapporten totala tillgångar om 165 mnkr, varav 53 mnkr utgjordes av en post som var rubricerad ”Depositioner”. Denna post omfattade bland annat de 40 mnkr som hade satts in på advokatbyråns klientmedelskonto för förvärvet av aktierna i det brittiska bolaget. Revisionsbolaget utförde på F-bolagets uppdrag en översiktlig granskning av delårsrapporten och lämnade genom A-son en granskningsrapport den 30 november 2006. I granskningsrapporten angavs att den översiktliga granskningen hade utförts i enlighet med Standard för översiktlig granskning SÖG 2410. Granskningsrapporten avvek inte från standardutformningen. – Den 15 mars 2007, i samband med granskningen av årsbokslutet för räkenskapsåret 2006, tog revisionsbolaget del av advokatbyråns redovisning för det aktuella klientmedelskontot. Av denna redovisning framgick bland annat dels att en deposition om 40 mnkr hade satts in på klientmedelskontot den 27 september 2006, dels att beloppet samma dag hade överfört till säljaren av aktierna i det brittiska bolaget. Den sistnämnda transaktionen hade inte bokförts i F-bolagets huvudbok under år 2006. – Den 16 mars 2007 avgick revisionsbolaget i förtid från revisionsuppdraget i F-bolaget. Samma dag ingav revisionsbolaget en anmälan om

brottsmisstanke till Ekobrottsmyndigheten. Anmälan till Ekobrottsmyndigheten gjordes utan föregående underrättelse härom till F-bolagets styrelse. I anmälan anförde revisionsbolaget bland annat att utbetalningen av 40 mnkr från klientmedelskontot hos advokatbyrån till säljaren av aktierna i det brittiska bolaget inte hade bokförts i F-bolaget under år 2006. Vidare anförde revisionsbolaget att F-bolagets ledning hade tillfrågats flera gånger om de affärsmässiga skälen och beslutsunderlagen för förvärvet av aktierna i det brittiska bolaget men att ledningen inte hade lämnat några tillfredsställande svar. Då revisionsbolaget avgick i förtid från revisionsuppdraget hade F-bolaget ännu inte avgett årsredovisning för räkenskapsåret den 1 januari–31 december 2006. – De revisorer som efterträdde revisionsbolaget som revisorer i F-bolaget avgav i juni 2007 en revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2006. Revisionsberättelsen avvek från standardutformningen och innehöll bland annat en upplysning om att transaktioner på klientmedelskontot inte hade bokförts i F-bolagets huvudbok.

A-son har anfört följande. Under hösten 2006 skedde förändringar i F-bolagets ägande och i dess ledning. Som ny huvudägare i bolaget tillkom ett norskt bolag, vars ägare var försatt i personlig konkurs i Sverige och var föremål för negativ publicitet i media. Uppgifterna om denne påverkade A-sons ”professionella skepticism”. Genom ett pressmeddelande som publicerades den 4 oktober 2006 fick han kännedom om F-bolagets avtal om köp av aktier i det brittiska bolaget. Med anledning av detta ställde han frågor till F-bolagets företrädare om de affärsmässiga skälen och beslutsunderlaget för förvärvet. Han fick till svar att det brittiska bolaget var lönsamt och hade goda nyckeltal samt att det avtalade priset var förmånligt. Frågorna om avtalet upprepades vid flera tillfällen, men han fick inte ta del av några strategier eller affärsplaner. Det var svårt att få tillfredsställande information och underlag från F-bolagets styrelse. – Vid den översiktliga granskningen av F-bolagets delårsrapport för perioden den 1 januari–30 september 2006 konstaterade han att ett belopp om 40 mnkr hade förts över från F-bolaget till ett klientmedelskonto hos advokatbyrån samt att denna utbetalning var bokförd i F-bolagets räkenskaper. Den 30 november 2006, då han lämnade granskningsrapporten över delårsrapporten, kände han inte till att beloppet om 40 mnkr hade utbetalats till säljaren av aktierna i det brittiska bolaget. Han utgick vid den tiden från att beloppet fortfarande var deponerat hos advokatbyrån, så som det var bokfört i F-bolaget. Då han vände sig till den av styrelseledamöterna som var verksam vid advokatbyrån och frågade om depositionen, bekräftade denne muntligen att depositionen var gjord och lämnade ett insättningskvitto. Däremot sade denne ingenting om att utbetalning av pengarna till säljaren av aktierna skulle ha skett. Avtalet om förvärvet av aktierna i det brittiska bolaget föreskrev visserligen att betalning till säljaren skulle ske omedelbart. Det förhållandet att sådan betalning enligt redovisningen inte hade skett fastän avtalet föreskrev att så skulle ske kunde i och för sig ha föranlett att frågor ställdes. Det fanns dock inte någon anledning att ifrågasätta depositionen. Det var naturligt att beloppet hade deponerats och det ”snarare stärkte bolagets ställning än jämfört med om beloppet betalats”. Den oförenlighet som förelåg mellan avtalets lydelse och bolagets redovisning framstod inte som uppseendeväckande. Han kunde konstatera att parterna uppenbarligen hade valt att tillämpa avtalet på ett annat sätt än vad som föreskrivits och att ”redovisningen bekräftades av revisionsbevis”. Han fann inte att överlåtelseavtalets formulering i kombination med depositionen gav anledning att, inom ramen för granskningen av delårsbokslutet per den 30 september 2006, undersöka om betalning till säljaren hade skett. Det föreföll orimligt att F-bolagets ledning skulle framföra osanna påståenden om depositionen i delårsrapporten. Dock var det uppenbart att säljaren av aktierna vid någon tidpunkt skulle erhålla betalning. Det var väsentligt att få revisionsbevis för att medlen hade utbetalats till rätt mottagare och exempelvis inte till den ovan nämnde ägaren till det norska bolaget. Detta blev en fråga för granskningen av F-bolagets årsbokslut, vilken inleddes i februari 2007. Först i mars 2007, då A-son fick tillgång till advokatbyråns klientmedelsredovisning, fick han underlag som visade att säljaren av aktierna

redan i september 2006 hade tagit pengarna i anspråk. Vid ett möte med F-bolagets företrädare den 22 december 2006 fick han ta del av uppgifter från det aktuella klientmedelskontot men ägnade då inte frågan om betalning till säljaren någon uppmärksamhet. – RN har frågat A-son om när han tog del av protokollet från det styrelsemöte, vid vilket beslut fattades om förvärv av aktierna i det brittiska bolaget. A-son har svarat att han ”tog del av protokollen i slutet av februari 2007”.

RN har tagit del av A-sons granskningsdokumentation. Häri ingår ett e-postmeddelande av den 16 november 2006 från en person vid F-bolagets ekonomiavdelning till den vid advokatbyrån verksamme styrelseledamoten. I meddelandet uppges att revisorerna har begärt en bekräftelse om deponerade medel för förvärvet av aktierna i det brittiska bolaget, och styrelseledamoten uppmanas att skicka en sådan bekräftelse direkt till revisionsbyrån. Vidare ingår en promemoria av den 26 november 2006 från A-son till F-bolagets koncernchef, dess verkställande direktör och dess finansdirektör med begäran om att bekräftelse avseende deponerade medel ska skickas direkt till revisionsbyrån.

RN gör följande bedömning.

A-son tillträdde som huvudansvarig revisor under löpande räkenskapsår i det marknadsnoterade F-bolaget vid en tidpunkt då flera väsentliga händelser inträffade i bolaget. Beslut hade fattats om att förvärva aktier i det brittiska bolaget, vilket måste anses vara en för F-bolaget extraordinär händelse, och det hade även skett förändringar i ägandet och ledningen av F-bolaget. Härtill kommer att koncernen befann sig i ekonomiska svårigheter.

Vad avser den i ärendet aktuella utbetalningen av 40 mnkr till klientmedelskontot hos advokatbyrån har A-son själv uppgett att det var väsentligt att kontrollera att beloppet inte fördes vidare till fel person samt att F-bolagets ställning var att anse som starkare om pengarna fanns deponerade än om de hade utbetalats till säljaren av aktierna i det brittiska bolaget. Till detta kommer att han synes ha känt viss tveksamhet i fråga om avtalets affärsmässighet och att han ansåg sig ha vissa svårigheter att få information och underlag om aktieförvärvet från F-bolagets styrelse. Redan i samband med granskningen av kvartalsrapporten i oktober–november 2006 kunde han notera att bolagets redovisning i fråga om den aktuella depositionen inte överensstämde med vad som föreskrevs i förvärvsavtalet om omedelbar betalning till säljaren.

RN har tidigare uttalat att det ställs särskilt höga krav på revision i marknadsnoterade bolag, jfr t.ex. D 5/06 i RN:s praxissamling. A-son har redan under hösten 2006 funnit skäl att, utöver sin granskning av kvartalsrapporten, vidta vissa förvaltningsrevisionella åtgärder, såsom att informera sig om bolagets planer, strategier och underlag avseende aktieförvärvet. Han har dock haft svårt att få tillfredsställande information och underlag från styrelsen. Mot bakgrund av detta borde han utan dröjsmål ha vidtagit ytterligare åtgärder för att klarlägga omständigheterna kring hanteringen av de till klientmedelskontot utbetalda medlen och huruvida bolagets redovisning av depositionen var korrekt eller inte. Som han själv framhåller måste F-bolagets ställning anses ha varit starkare om beloppet alltså kvarstod på klientmedelskontot än om det hade utbetalats därifrån. Noteringarna i hans dokumentation kan uppfattas som att han hade bett om att få ett engagemangsbesked från advokatbyrån rörande klientmedelskontot. Dock tog han inte del av en sådan redovisning förrän i mars påföljande år. Han utnyttjade inte möjligheten att kontrollera transaktionerna på kontot vid mötet den 22 december 2006, då han hade tillgång till uppgifter om dessa. Att under rådande förhållanden låta hela saken bero till bokslutsgranskningen och revisionens slutförande kan, med hänsyn till det aktuella avtalets omfattning och betydelse, inte anses uppfylla kraven enligt god revisionsred. Om den uppkomna frågan om depositionen hade utretts redan under hösten 2006 skulle de omständigheter som föranledde anmälan till Ekobrottsmyndigheten ha framkommit vid en betydligt tidigare tidpunkt. Bolaget skulle då också ha fått

möjlighet att åtgärda de brister som A-son ansåg föreligga, jfr FAR SRS uttalande RevU 1 D Annan rapportering än revisionsberättelsen.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte förrän i slutet av februari 2007 tog del av det eller de protokoll som rörde det aktuella aktieförvärvet. Att läsa styrelseprotokoll är generellt sett en normal revisionsåtgärd och är särskilt betydelsefullt i fall då ett klientbolag befinner sig i en oviss och händelserik fas. Det kan vidare konstateras att det av punkt 21 i Standard för översiktlig granskning SÖG 2410, som enligt granskningsrapporten har tillämpats vid granskningen av F-bolagets kvartalsrapport, följer bland annat att en revisor vid översiktlig granskning av finansiell delårsinformation vanligtvis läser protokoll från styrelsesammanträden för att identifiera omständigheter som kan påverka den finansiella delårsinformationen. Som ovan anförts måste beslutet att förvärva aktier i det brittiska bolaget anses ha varit en extraordinär händelse för F-bolaget. Med hänsyn härtill bedömer RN att A-son enligt god revisionssed skulle ha vidtagit åtgärder för att få tillgång till det eller de protokoll som rörde förvärvet och satt sig in i dess innehåll innan han avgav sin rapport över den översiktliga granskningen av delårsrapporten.

RN finner sammanfattningsvis att A-son enligt vad som har beskrivits ovan har varit alltför passiv vid sin granskning och vidtagit väsentliga revisionsåtgärder alltför sent. Han har således inte handlat i enlighet med god revisionsmed. Härigenom har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner omständigheterna vara sådana att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.