

D 13/11

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har med anledning av anmälan öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son var vald revisor i ett aktiebolag vars verksamhet bestod i förvaltning av kapital och fastigheter, här kallat förvaltningsbolaget. För räkenskapsåret 29 oktober 2007–31 december 2008, vilket var bolagets första räkenskapsår, avgav bolaget en handling som benämndes årsredovisning och som undertecknades av endast en av bolagets tre styrelseledamöter. Enligt denna handling, nedan kallad årsredovisningen, uppgick den redovisade omsättningen till 2,0 mnkr, den redovisade balansomslutningen vid utgången av räkenskapsåret till 12,6 mnkr och det egna kapitalet till 679 000 kr. A-son avgav den 23 juni 2009 en revisionsberättelse, i vilken han avstyrkte fastställande av resultaträkningen och balansräkningen samt styrelsens förslag till vinstdisposition. Som skäl för detta anförde han osäkerhet om värdet av anläggningstillgångar som upptogs till 2,6 mnkr. I övrigt innehöll revisionsberättelsen inga avvikelser från standardutformningen.

Av årsredovisningen framgår vidare följande. Bolaget redovisade långfristiga skulder om 10,6 mnkr och övriga externa kostnader om 584 000 kr. Under rubriken Materiella anläggningstillgångar i balansräkningen upptogs posten Inventarier, verktyg och installationer till 3,1 mnkr. Noten till posten angav ett ingående anskaffningsvärde om 290 000 kr och ett utgående redovisat värde om 195 000 kr. Andelar i intresseföretag redovisades med 50 000 kr. Noten till denna post saknade uppgift om intresseföretagets eget kapital och resultat.

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende revisionen av förvaltningsbolaget räkenskapsåret 2007/08. Av dokumentationen framgår att de anläggningstillgångar som avsågs med anmärkningen i årsredovisningen utgjordes av optioner att förvärva bostadsrättslägenheter samt att dessa optioner ingick som en del i posten Inventarier, verktyg och installationer under rubriken Materiella anläggningstillgångar. Vidare framgår det att det bland de långfristiga skulderna ingick en skuld om 4,6 mnkr till ett utländskt bolag vars firma var nästan identisk med förvaltningsbolagets. I dokumentationen ingår ett avtal mellan förvaltningsbolaget och det utländska bolaget enligt vilket förvaltningsbolaget förvärvade fyra optioner att förvärva bostadsrättslägenheter. De fyra optionerna förvärvades på kredit för 4,9 mnkr. Avtalet var undertecknat av förvaltningsbolagets styrelseordförande såsom företrädare för båda bolagen. Enligt noteringar på avtalet hade två av optionerna utnyttjats under räkenskapsåret medan de två andra, anskaffade för 2,6 mnkr, kvarstod vid räkenskapsårets slut. Det kan också utläsas av dokumentationen att bolagets styrelseordförande hade lånat ut 6 mnkr till det ovan nämnda intresseföretaget mot en revers, att förvaltningsbolaget därefter hade övertagit fordran på intresseföretaget samt att bolaget i bokslutet för räkenskapsåret 2007/08 skuldförde ett belopp om 467 000 kr avseende ränta till styrelseordföranden.

Vidare framgår av dokumentationen att A-son vid sin väsentlighetsbedömning angav väsentlighetstalet för totalt acceptabelt resultatfel till 50 000 kr och väsentlighetstalet för klassificeringsfel till 100 000 kr. I en checklista avseende årsredovisningens tilläggsupplysningar angav han ”Ja” vid granskningspåståendet att notupplysningarna för andelar i intresseföretag innehåller uppgifter om bland annat eget kapital och resultat. Han angav också ”Ja” vid granskningspåståendet att årsredovisningen är underskriven av samtliga styrelseledamöter. Vad

gäller händelser efter räkenskapsårets slut finns det en notering om att han hade efterfrågat resultaträkning och balansräkning för det nya räkenskapsåret men inte fått dessa.

Av dokumentationen framgår att det i posten Övriga externa kostnader ingick kostnader för reparation och underhåll av fastighet om 485 000 kr. Dokumentationen innehåller dock inga noteringar om någon granskning av reparationskostnaderna. A-son har därför förelagts att redogöra för sin granskning av dessa. Han har även förelagts att redogöra för sin granskning av skulden om 4,6 mnkr till det utländska bolaget samt att ange vilken information han hade om detta bolag.

Det framgår också av handlingarna i ärendet att de transaktioner som förvaltningsbolaget hade genomfört under det aktuella räkenskapsåret till stor del hade varit transaktioner med bolagets styrelseledamöter och med juridiska personer kontrollerade av dessa personer.

A-son har anfört följande.

Det förhållandet att han inte uppmärksammade att årsredovisningen var undertecknad av endast en av tre styrelseledamöter var ett beklagligt misstag i revisionen.

Skulden om 4,6 mnkr avsåg skuld till det utländska bolaget. Skulden uppstod vid förvärv av optioner. Anskaffningen stöds av avtalet med det utländska bolaget, vilket var den kontroll som gjordes. Han hade ingen information om det utländska bolaget ”trots upprepade frågor”.

Att bostadsrättsoptionerna om 2,6 mnkr redovisades som materiella anläggningstillgångar och inte finansiella anläggningstillgångar var ett kategoriseringsfel som han noterade. Han bedömde dock att risken var liten för att felet skulle medföra en annan bedömning av bolaget. Att noten till posten Inventarier, verktyg och installationer angav ett lägre belopp än balansposten har han förklarat med att den felkategoriserade anläggningstillgången inte ingick i notens belopp. Uppgifterna om eget kapital och resultat för intresseföretaget saknas. Han tog inte ställning till om källskatt skulle ha innehållits avseende den upplupna räntan till styrelseordföranden om 467 000 kr. Beträffande händelser efter räkenskapsårets utgång skedde flera påtryckningar för att få tillgång till material. Det var ett av skälen till att han senare avgick som revisor i bolaget.

A-son har uppgett att reparationskostnaderna om 485 000 kr avsåg renovering av två lägenheter inför försäljning. På fråga från RN om hur han granskade och bedömde dessa kostnader har han uppgett att någon utökad granskning av posten inte gjordes på grund av kostnadernas relation till de sålda objekten.

Under utredningen i disciplinärendet har A-son redogjort för flera vidtagna åtgärder och gjorda överväganden vilka inte framgår av dokumentationen. Detta avser till exempel vidtagen kontroll mot en rättsdatabas, vad de ovan nämnda reparationskostnaderna avsåg, överväganden om rubriceringsfel i årsredovisningen, överväganden om huruvida visst förvärvspris för en fastighet och viss ränta var marknadsmässiga samt överväganden om huruvida godtagbar säkerhet hade ställts för en fordran.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 7 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) följer att årsredovisningen för ett aktiebolag ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter. En årsredovisning som inte uppfyller detta krav är inte formellt avgiven, varför det enligt RN:s praxis anses föreligga hinder mot att avge revisionsberättelse.¹ A-son har undertecknat revisionsberättelsen för förvaltningsbolaget och gjort revisorspåteckning, trots att endast en av tre styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningen. Genom att göra detta har A-son åsidosatt god revisionsgd.

¹ Se RN:s beslut den 29 april 2004 i ärende dnr 2002-38 och den 24 januari 2005 i ärende dnr 2004-257, referat D 14/04 respektive D 3/05 i RN:s praxissamling.

Eftersom A-son trots det ovan sagda har avgett revisionsberättelse, finner sig RN oförhindrad att i övrigt pröva hans utförande av den aktuella revisionen.

Den genomgång som RN har gjort av handlingarna i ärendet visar att de transaktioner som förvaltningsbolaget genomförde under det aktuella räkenskapsåret till stor del var transaktioner med bolagets styrelseledamöter eller med juridiska personer kontrollerade av dessa personer. Den omständigheten att ett bolag ingår ett stort antal transaktioner med närstående till bolaget gör att revisorn vid sin granskning ska vara särskilt aktsam på dessa transaktioner.²

Förvaltningsbolaget hade redovisat en skuld om 4,6 mnkr till ett utländskt företag, vars firma var nästan identisk med förvaltningsbolagets. Dokumentationen innehåller en avtalshandling i vilken de båda bolagens firmor hade tecknats av samma person. Förutom den handlingen finns det i dokumentationen inga uppgifter om det utländska bolaget. A-son har själv uppgett att han inte hade fått någon information om det bolaget trots upprepade frågor. Det enda underlag som han hade för att godta den redovisade skulden om 4,6 mnkr var därför det aktuella avtalet i vilket förvaltningsbolaget uppges ha förvärvat ett antal optioner för 4,9 mnkr. Han har inte haft tillgång till något i förhållande till förvaltningsbolagets företrädare externt revisionsbevis för att det fanns ett utländskt bolag med den angivna firman, att det i så fall förelåg ett fordringsförhållande mellan de båda bolagen och att det kvarstående fordringsbeloppet uppgick till just 4,6 mnkr. Med hänsyn till att det föreföll vara fråga om en närståendetransaktion borde han ha varit särskilt kritisk vid sin granskning av den redovisade skuldposten. Han skulle därför enligt RN:s bedömning ha inskaffat ytterligare underlag för sin granskning av posten. Genom att acceptera den redovisade skuldposten utan sådant ytterligare underlag har han åsidosatt god revisionsbedömning. Det förhållandet att han av annat skäl har avstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning och balansräkning föranleder ingen annan bedömning.

Bolaget hade redovisat reparationskostnader om 485 000 kr. Med hänsyn till beloppets storlek ankom det på A-son att skaffa sig revisionsbevis för att bolaget hade haft dessa kostnader samt att kostnaderna hörde till rörelsen. Dokumentationen innehåller dock inte några noteringar om några sådana granskningsåtgärder. A-son har inte heller, trots uppmaning från RN, redogjort för någon sådan granskning i sina yttranden till RN. Av detta drar RN slutsatsen att någon granskning av detta slag inte har skett. Genom underlåtenheten att granska dessa kostnader har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

Vidare kan konstateras att två optioner avseende förvärv av bostadsrättslägenheter till ett upptaget värde om 2,6 mnkr redovisades som materiella anläggningstillgångar i stället för finansiella anläggningstillgångar. A-son har medgett att han uppmärksammade felrubriceringen men tillagt att risken var liten för att felet skulle medföra en annan bedömning av bolaget. RN, som noterar att A-sons väsentlighetsbelopp för klassificeringsfel uppgick till 100 000 kr, bedömer med hänsyn till postens väsentliga belopp att felrubriceringen var sådan att han skulle ha påtalat för styrelsen att rättelse skulle ske. De förhållandena att felet enligt hans bedömning inte kunde förväntas påverka bedömningen av bolaget samt att han i sin revisionsberättelse anmärkte på att han inte kunde ta ställning till postens värde medför ingen annan bedömning.

Av 5 kap. 1 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen framgår att det för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen ska lämnas uppgift i not om bland annat postens anskaffningsvärde och avskrivningar. Not till posten Inventarier, verktyg och installationer i förvaltningsbolagets årsredovisning innehåller sådana uppgifter endast om en mindre del av de tillgångar som ingår i posten. Vad A-son har anfört om att de felklassificerade optionerna ingick i balansposten men inte i noten förklarar endast till viss del den aktuella differensen. A-son skulle ha uppmärksammat förhållandet och påtalat för bolagets styrelse att rättelse skulle ske.

² Se RN:s beslut den 13 november 2007 i ärendena dnr 2004-1511 och dnr 2005-80, referat D 35/07 i RN:s praxissamling

Av 5 kap. 1 § och 8 § första stycket 1 och 2 årsredovisningslagen framgår att det, om det redovisande bolaget äger ett intresseföretag, ska lämnas uppgift i not om bland annat intresseföretagets eget kapital och dess resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats. Förvaltningsbolagets årsredovisning saknar dessa uppgifter för det aktuella intresseföretaget. A-son skulle ha uppmärksammat även detta förhållande och påtalat att rättelse skulle ske.

Genom sin underlåtenhet att påtala för styrelsen att rättelse skulle ske av de ovan nämnda bristerna i bolagets årsredovisning i fråga om rubricering och notuppgifter har A-son åsidosatt god revisionsred.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483). Enligt 5 kap. 1 och 8 §§ skattebetalningslagen ska skatteavdrag göras från sådan ränta som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas för enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (2001:1227). Enligt 8 kap. 2 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta. Det kan konstateras att förvaltningsbolaget hade skuldfört ränta till bolagets styrelseordförande om ett väsentligt belopp. Det ankom därmed på A-son att kontrollera att källskatteavdrag hade gjorts avseende räntan. Han har emellertid uppgett att han inte tog ställning till om så skulle ha skett. Även härigenom har han åsidosatt god revisionsred.

Av 9 kap. 31 § aktiebolagslagen följer att en revisionsberättelse ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen ska upplysningar lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt Revisionsstandard i Sverige RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut, punkt 4, ska en revisor utföra granskningsåtgärder som utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse av eller upplysning i årsredovisningen. A-son har uppgett att han begärde att få del av bolagets resultaträkning och balansräkning för tiden efter räkenskapsårets slut men att han trots flera påtryckningar inte fick det. Revisionen slutfördes nästan ett halvår efter räkenskapsårets slut. Det var angeläget för A-son att granska bolagets räkenskaper för den förflutna delen av det påföljande räkenskapsåret för att kunna ta ställning till om det hade inträffat någon väsentlig händelse som förtjänade omnämnande i årsredovisningen eller på annat sätt påverkade denna. RN finner att det förhållandet att han inte fick tillgång till det efterfrågade räkenskapsmaterialet innebär att han inte hade tillfredsställande underlag för att ta ställning till om årsredovisningen hade upprättats i överensstämmelse med årsredovisningslagen. Genom att trots detta uttala i revisionsberättelsen att så var fallet har han åsidosatt god revisionsred.

En revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2, 3 och 5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN konstaterar att A-son under ärendets utredning har redogjort för flera vidtagna åtgärder och gjorda överväganden vilka inte framgår av dokumentationen. Genom att inte dokumentera sin granskning på ett tillfredsställande sätt har han åsidosatt god revisions sed.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons revisionsinsats i förvaltningsbolaget har varit bristfällig i ett flertal avseenden och att han därigenom har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som läggs honom till last beträffande granskningen av den redovisade skulden till det utländska bolaget och det bakomliggande rättsförhållandet är allvarligt. RN finner därför att han ska 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Wilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.