

## D 4/11

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade 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 som ägdes av en kommun. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1 januari–31 december 2008 redovisades Maskiner och inventarier till ett värde av 38,2 mnkr, vilket utgjorde 86 procent av bolagets redovisade tillgångar. De aktuella tillgångarna utgjordes av inventarier hänförliga till en gymnasieskola med lantbruksinriktning. Skolan hade tidigare drivits av kommunen tillsammans med ett antal andra kommuner i ett kommunalförbund. Sommaren 2008 övertog kommunen driften av skolan från kommunalförbundet och förvärvade i samband med detta vissa inventarier från kommunalförbundet. Den 29 december 2008 fattades beslut både i kommunfullmäktige och i bolagets styrelse om överlåtelse av inventarier från kommunen till bolaget. Det var fråga om dels sådana inventarier som kommunen hade förvärvat från kommunalförbundet tidigare under året, dels sådana inventarier som kommunen själv hade anskaffat under hösten 2008. De fastigheter på vilka gymnasieverksamheten bedrevs överläts från kommunen till bolaget i början av räkenskapsåret 2009.

I årsredovisningens förvaltningsberättelse redovisas inga väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut.

A-sons revisionsberättelse för bolaget avseende räkenskapsåret 2008 lämnades den 14 april 2009 och avvek inte från standardutformningen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2008. I dokumentationen finns beslutsprotokoll, daterade den 29 december 2008, från dels kommunfullmäktige, dels bolagets styrelse. Av beslutsprotokollet från kommunfullmäktige framgår att fullmäktige biföll kommunstyrelsens förslag, vilket framställdes enligt följande.

”[Bolaget] erlägger 25 miljoner kronor med avdrag för värderad djurbesättning (vilken stannar kvar i kommunal ägo) till [kommunen]. Mot att [kommunen] svarar för kapitalkostnaderna genom hyra vilket kommer att dels belasta verksamheterna vid [gymnasiet] dels det centrala gymnasiekontot.

[Bolaget] på motsvarande sätt övertar de inventarier m m som anskaffats efter den 1 augusti 2008. Mot att [kommunen] svarar för kapitalkostnaderna genom hyra vilken belastar verksamheterna vid [gymnasiet]. Det sistnämnda innebär en ändring av det beslut kommunfullmäktige tog 2008-06-16 § 185 och med tillägget att kommunfullmäktige uppdrar åt kommunstyrelsen att via dess ordförande ingå avtal med [bolaget].”

Av beslutsprotokollet från bolagets styrelse framgår att styrelsen biföll ordförandens förslag, vilket framställdes enligt följande.

”... ett förvärv av inventarier m m till sammanlagda värden om ca 40.000.000 kronor, varav 20.000.000 kronor avser anskaffning av inventarier efter övertagande av gymnasieverksamheten, d v s fr o m 2008-08-01, och resterande del avseende inventarier, exklusive djurbesättning, vilka överlåtits till kommunen från [kommunalförbundet], enligt det upplägg som ägaren till bolaget, kommunen, bestämt, samt att kostnaderna skall belasta kommunens gymnasieverksamhet på dels [gymnasiet], dels på det centrala gymnasiekontot, och med förtydligande att bolaget ej skall stå några ekonomiska risker utan kostnaderna för förvärvet skall erläggas av kommunen enligt särskilt upprättat avtal mellan kommunen och bolaget.”

I revisionsdokumentationen ingår två förteckningar i vilka en stor mängd inventarier specificeras. Den ena förteckningen är summerad till 19 mnkr. Den andra anger ett sammanlagt inköpspris om 10,2 mnkr och ett återanskaffningsvärde om 29,7 mnkr. De båda ovan nämnda beslutsprotokollen innehåller inte någon hänvisning till dessa förteckningar eller till någon annan specifikation av inventarier.

I dokumentationen har A-son antecknat att den redovisade balansposten Maskiner och inventarier om 38,2 mnkr bestod av två delar, dels sådana inventarier som kommunen hade anskaffat under hösten 2008 och som upptogs till 19,2 mnkr, dels sådana inventarier som kommunen hade förvärvat från kommunalförbundet i maj 2008 i samband med kommunens utträde ur detta förbund och som upptogs till 19,0 mnkr.

Dokumentationen innehåller två e-postmeddelanden till A-son från bolagets styrelseordförande, som även var ordförande i kommunfullmäktige. I det ena e-postmeddelandet, som skickades den 19 februari 2009, angavs följande i fråga om de inventarier som kommunen hade övertagit från kommunalförbundet: ”Nu till frågorna kring det som skall överföras till [bolaget]. Förslag på avtal tas fram i nästa vecka”. Av e-postmeddelandet framgår att osäkerhet rådde om till vilket värde tillgångarna skulle upptas i bolaget.

I det andra e-postmeddelandet, som skickades den 22 mars 2009, angav styrelseordföranden att han skulle låta värdera de aktuella inventarierna ”då affären slutligen gjorts upp” samt att man avvaktade viss fastighetsreglering avseende den fastighet där skolverksamheten bedrevs. Vidare angav han följande: ”Däremot kan avtalet avseende inventarierna nu upprättas”. Han uppgav även att han avsåg att kalla till ett styrelsemöte i början av april 2009 då styrelsen skulle fatta beslut avseende avtalet.

Dokumentationen innehåller även en skrivelse från kommunstyrelsens ordförande daterad den 10 mars 2009, i vilken denne bland annat omnämner ”[i]nventarierna som övertagits från förbundet och inom kort kommer att överlåtas till [bolaget]”. Han skriver vidare att ”[b]olaget låter värdera inventarierna i samband med övertagandet samt skriver därefter ner värdet på desamma”.

I dokumentationen ingår ett utkast till revisionsrapport från en annan revisionsbyrå avseende granskningen av kommunens årsredovisning för räkenskapsåret 2008. Häri anförs, beträffande de inventarier som kommunen hade övertagit från kommunalförbundet, bland annat att kommunen övertog dem för 25 mnkr, att de var anskaffade för ca 10 mnkr och att det bokförda värdet av inventarierna i kommunalförbundet var 1,7 mnkr, att någon marknadsvärdering inte hade presenterats och att en sådan rimligtvis inte skulle leda till ett värde som motsvarade anskaffningsvärdet.

Vidare innehåller dokumentationen köpehandlingar som utvisar att bolaget i januari och februari 2009 förvärvade sju fastigheter från kommunen för en köpeskilling om sammanlagt 42 mnkr.

I dokumentationen finns ingen mellan kommunen och bolaget upprättad avtalshandling rörande bolagets förvärv av inventarier från kommunen.

A-son har anfört följande.

Förutom beslutsprotokollen från kommunfullmäktige och bolagets styrelse finns det inte några handlingar som avser övertagandet av inventarier. Det föreligger inte något under år 2009 slutet avtal avseende överlåtelse av inventarier. Dessa har överlåtits och traderats den 29 december 2008 i enlighet med beslut i kommunen och bolaget. Inventarierna har varit i bolagets besittning sedan kommunfullmäktiges beslut denna dag. Det faller sig naturligt att något skriftligt avtal beträffande egendomen inte upprättades eftersom kostnaderna för denna ska ”regleras i hyra” mellan kommunen och bolaget och egendomen redan finns i bolagets besittning. I den ovan nämnda revisionsbyråns utkast till revisionsrapport för kommunen, vilken han tog del av vid revisionen, anges att de aktuella transaktionerna ”avser en uppgörelse mellan

två juridiska personer utan att skriftliga avtal upprättats”. Efter påstötningar från kommunens jurist insåg bolagets styrelseordförande att överlåtelsen var fullbordad från kommunens sida genom beslutet i kommunfullmäktige och att inventarierna därmed var i bolagets ägo. Juristen ansåg inte att något skriftligt avtal måste upprättas bland annat med hänsyn till att egendomen redan fanns i bolagets besittning.

Den ena förteckningen som ingår i hans dokumentation avser de inventarier som bolaget övertog från kommunen och som kommunen hade anskaffat under hösten 2008. Den andra förteckningen som ingår i dokumentationen och som anger ett inköpspris om 10,2 mnkr avser de inventarier som bolaget övertog från kommunen och som kommunen i sin tur hade förvärvat under år 2008 från kommunalförbundet. Någon värdering av inventarierna förelåg inte vid avgivandet av revisionsberättelsen. De bilar och traktorer som ingick i överlåtelsen registrerades inte på bolaget. Alla fordon som ägdes av kommunen och dess helägda dotterbolag var registrerade på och försäkrade av kommunen oavsett vem som ägde fordonen, eftersom det medförde låga försäkringspremier och bättre kontroll över fordonsparken.

Som svar på fråga från RN om på vilka grunder han godtog att inventarierna i den sistnämnda förteckningen upptogs till 19 mnkr i bolagets balansräkning per den 31 december 2008 har A-son anfört att de övertogs från kommunalförbundet för 25 mnkr och att det, vid kommunens försäljning till bolaget, gjordes avdrag för en djurbesättning och vissa jordbruksprodukter som kommunen behöll.

Som svar på fråga från RN om vad han avser med uppgiften att inventarierna har traderats har han uppgett följande. I och med att kommunfullmäktige fattade beslut om överlåtelse den 29 december 2008 är beslutet ”lika med överlåtelsepunkt”. Bolaget har med omedelbar verkan vid denna tidpunkt mottagit inventarierna. Samtliga inventarier fanns på de fastigheter som bolaget tillträdde i februari och i mars 2009.

Beträffande vad som anförs om inventariernas värde i det utkast till promemoria som hade upprättats av en annan revisionsbyrå har han uppgett att han inte vet på vilka underlag de uppgifterna bygger. I kommunalförbundets reviderade bokslut per den 31 juli 2008 redovisades maskiner och inventarier om 14 mnkr.

Som kommentar till det förhållandet att bolagets fastighetsförvärv under januari och februari 2009 inte omnämndes i årsredovisningen har han anfört följande. Eftersom kommunens utträde ur kommunalförbundet under år 2008 hade varit mycket omdiskuterat bland kommunens invånare och eftersom samtliga kommunfullmäktiges beslut kungjordes offentligt ansåg han att ytterligare kommentarer i årsredovisningen avseende väsentliga händelser efter räkenskapsårets utgång samt omnämnande i förvaltningsberättelsen var av underordnat intresse för eventuella läsare av årsredovisningen. Informationen var kanske otillräcklig för oinitierade läsare men för medborgarna i kommunen var bolagets och kommunens åtaganden fullt kända.

Det finns ingen anteckning i dokumentationen om vad A-son anför om att kommunens jurist ansåg att överlåtelsen av inventarierna var fullbordad genom beslutet i kommunfullmäktige.

A-son har till RN gett in ett dokument från maj 2009 om grundprinciperna för hyresavtal mellan kommunen och bolaget samt ett hyresavtal från september 2009 enligt vilket bolaget hyr ut de fastigheter på vilka gymnasieverksamheten bedrivs samt vissa inventarier.

RN gör följande bedömning.

Eftersom det redovisade värdet av posten Maskiner och inventarier i bolagets årsredovisning motsvarade 86 procent av de totala redovisade tillgångarna utgjorde den en väsentlig post för A-son att granska. Det har därför ålegat honom att skaffa sig revisionsbevis till stöd för uppgiften att en överlåtelse av inventarier hade ägt rum före balansdagen. Det har även ålegat

honom att skaffa sig revisionsbevis i fråga om vilka inventarier som i så fall överläts samt till stöd för det redovisade värdet.

Det har till att börja med ankommit på honom att ta ställning till om inventarierna över huvud taget utgjorde bolagets egendom per den 31 december 2008. De enda förvärvshandlingar som finns är enligt A-son kommunfullmäktiges respektive bolagets beslutsprotokoll av den 29 december 2008. Ordalydelsen i dessa protokoll ger närmast intrycket av att vara avsiktsförklaringar om att i framtiden träffa avtal om försäljning respektive förvärv av inventarier av visst slag. Inte i något av beslutsprotokollen anges den exakta köpeskillingen och inte heller preciseras vilken egendom som beslutet avser. Även den e-postkorrespondens som efter årets utgång förekom mellan A-son och bolagets företrädare samt den skrivelse från denne som ingår i dokumentationen ger intrycket av att något slutligt avtal inte hade träffats. A-son anför visserligen att kommunens jurist var av uppfattningen att överlåtelsen var fullbordad från kommunens sida genom kommunfullmäktiges beslut och att något skriftligt avtal inte behövde upprättas. Det är i och för sig möjligt att överlåta lös egendom utan att ett skriftligt avtal upprättas. Avsaknaden av en skriftlig avtalshandling försämrar dock en revisors möjligheter att bedöma innehållet i ett avtal och kan därmed innebära en förhöjd revisionsrisk. Därtill kommer att det i förevarande fall har förelegat oklarheter kring bland annat tidpunkten för överlåtelsen. Enligt RN:s mening framstår det som mycket tveksamt om inventarierna vid utgången av år 2008 hade varit föremål vare sig för tradition eller för annat sakrättsligt moment, eftersom de kvarstod på de fastigheter som kommunen ägde och som bolaget förvärvade först påföljande år. Sammantaget konstaterar RN att det vid tiden för revisionen måste ha framstått som oklart om överlåtelse av inventarier hade skett före årsskiftet.

För det fall att en överlåtelse av inventarier från kommunen till bolaget ägt rum under räkenskapsåret 2008 har det vidare ankommit på A-son att ta ställning till vilka inventarier som ingick i detta förvärv. RN konstaterar att de enda förvärvshandlingar som enligt hans uppgift förelåg, nämligen de båda aktuella protokollen av den 29 december 2008, inte innehöll någon närmare angivelse av vilken egendom som avsågs eller någon hänvisning till någon sådan specifikation utan endast oprecisa uppgifter om en ungefärlig köpeskillning. Varken av dokumentationen eller av A-sons yttranden till RN framgår att de specifikationer som ingår i dokumentationen upptog just de inventarier som skulle överlåtas från kommunen till bolaget.

Om det hade varit möjligt att utreda vilka inventarier som omfattades av överlåtelsen, har det ankommit på A-son att därefter ta ställning till det redovisade värdet av de övertagna inventarierna, 38,2 mnkr. RN konstaterar att det inte finns någon handling i dokumentationen som styrker att just det beloppet utgjorde bolagets anskaffningsvärde. Kommunens beslutsprotokoll anger över huvud taget ingen sammanlagd köpeskillning medan bolagets styrelseprotokoll anger ca 40 mnkr. Särskilt bör framhållas, beträffande den delpost som avsåg de inventarier som härrörde från kommunalförbundet, att A-son har uppgett att kommunen hade förvärvat dem för 25 mnkr och att det, vid kommunens försäljning till bolaget, gjordes avdrag för en djurbesättning och vissa jordbruksprodukter som kommunen behöll. Varken av dokumentationen eller av A-sons yttranden till RN framgår att det förelåg något revisionsbevis som styrkte att bolagets anskaffningsvärde var just 19 mnkr. Även om det hade varit utrett att bolagets anskaffningsvärde uppgick till detta belopp, talar dessutom uppgifterna i den andra revisionsbyråns revisionspromemoria för betydligt lägre värden, vilket borde ha föranlett A-son att överväga om det fanns ett nedskrivningsbehov. A-son har i den delen hänvisat till att bolaget skulle hyra ut övertagna inventarier till kommunen. En överenskommelse om långvarig uthyrning av förvärvat egendom skulle kunna tala emot att ett nedskrivningsbehov förelåg. Det återopade hyresavtalet är dock ingånget efter det att A-son slutförde sin revision och avgav revisionsberättelse och kan därför inte läggas till grund för bedömningen av hans revisionsinsats.

RN finner att A-son inte har gjort sannolikt att han har haft tillräckligt underlag för att godta det redovisade värdet av inventarierna.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att det har förelegat betydande osäkerhet dels om huruvida de redovisade inventarierna hade överlåtit till bolaget under år 2008, dels om vilka inventarier som i så fall omfattades av överlåtelser och dels om dessa inventariers värde. A-son har inte genom vare sig sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade tillräckliga revisionsbevis för att godta den redovisade posten Maskiner och inventarier i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008. Med hänsyn till postens betydelse för bolaget innebär detta att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning och resultaträkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Vidare konstaterar RN att bolagets förvärv av fast egendom för 42 mnkr i början av räkenskapsåret 2009, vilket innebar näst intill en fördubbling av bolagets balansomslutning, måste anses ha utgjort en sådan händelse av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som det, enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554), ska lämnas upplysning om i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Förvaltningsberättelsen i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008 innehåller emellertid inte någon sådan upplysning. A-son skulle ha uppmanat bolagets styrelse att komplettera årsredovisningen med en sådan upplysning. Om styrelsen inte hade efterkommit en sådan uppmaning skulle han, med tillämpning av 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), själv ha lämnat upplysningen i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att förhållandena antogs vara kända bland lokalbefolkningen medför ingen annan bedömning.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son vid sin revision har godtagit bolagets mest väsentliga redovisade tillgångspost utan tillräckliga revisionsbevis samt att han dessutom har godtagit att en väsentlig händelse efter räkenskapsårets utgång inte omnämndes i bolagets årsredovisning. RN finner att han har åsidosatt sina skyldigheter som revisor och att han därför ska meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last beträffande den bristfälliga granskningen av inventarieposten är allvarligt finner RN 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 Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Ola Forsberg, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.