

D 36/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Finansinspektionen rörande auktoriserade revisorn A-son och har med anledning därav öppnat ett disciplinärende, dnr 2009-1833. Vidare har RN mottagit en anmälan från en konkursförvaltare rörande A-son och med anledning därav öppnat ytterligare ett disciplinärende, dnr 2010-855.

2 Dnr 2009-1833

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son är verksam vid det registrerade revisionsbolaget X Revision AB. Revisionsbolaget innehade revisionsuppdraget i ett försäkringsbolag. För räkenskapsåret 1 januari–31 december 2008 var A-son huvudansvarig revisor och i den egenskapen undertecknade han i juni 2009 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. I årsredovisningen för detta räkenskapsår redovisade bolaget totala tillgångar om 616 mnkr, ett eget kapital om 55 mnkr och en förlust om 33 mnkr.

Försäkringsbolaget bedrev försäkringsverksamhet fram till november 2009, då Finansinspektionen beslutade att förklara bolagets koncession förverkad. Försäkringsbolaget ägdes till 85,5 procent respektive till 9,5 procent av två grekiska bolag, som ägdes av en och samma fysiska person, här kallad huvudägaren.

I augusti 2008 ingick försäkringsbolaget ett förvaltningsavtal med ett av de ovan nämnda grekiska ägarbolagen. Avtalet gav det grekiska bolaget rätt att efter eget gottfinnande åt försäkringsbolaget utföra rådgivningstjänster, konsulttjänster m.m. Enligt avtalet skulle försäkringsbolaget betala ett arvode om en miljon euro till det grekiska bolaget. Finansinspektionen framhöll i sitt beslut att avtalet innebar en skyldighet för försäkringsbolaget att betala en fast årsavgift utan att säkert få någon motprestation. Avtalet är för försäkringsbolagets del undertecknat av bolagets styrelseordförande, som inte hade rätt att ensam teckna bolagets firma.

I januari 2008 lånade försäkringsbolaget ut 10 mnkr till det nyss nämnda grekiska ägarbolaget. Det framgår varken av styrelseprotokoll eller av andra dokument vem som hade fattat beslut om denna utlåning. Det finns ett skuldebrev som är undertecknat av det grekiska ägarbolagets företrädare. Enligt avtalet skulle beloppet återbetalas senast i april 2009. Vid tiden för Finansinspektionens beslut i november 2009 var dock lånet ännu inte återbetalat.

A-son har anfört följande.

Vid den löpande granskningen uppmärksammade han utbetalningar till det ena grekiska ägarbolaget hänförliga till det ovan nämnda avtalet om konsulttjänster m.m. Han efterfrågade det underliggande avtalet. I avtalet beskrivs de tjänster som utbetalningarna avser. Tjänsterna bestod bland annat av styrelsearbete och rådgivning rörande strategifrågor, juridiska frågor, finansiella placeringar sam rekrytering och personalfrågor, särskilt vad gäller ledande befattningshavare. Han fann inte någon anledning att ifrågasätta tjänsternas värde. Styrelsens ordförande, den verkställande direktören och ekonomichefen har i ett s.k. representation letter intygat att avtalet är ingånget på marknadsmässiga villkor. Det har inte utgått något sedvanligt arvode till styrelsens ordförande och de tre övriga styrelseledamöter som omfattas av avtalet. De samman-

lagda kostnaderna hänförliga till avtalet under räkenskapsåret 2008 uppgick till 9,8 mnkr inklusive mervärdesskatt. Han bedömde att ersättningarna inte utgjorde en förtäckt vinstutdelning.

RN har särskilt uppmanat A-son att ange om han granskade i vad mån något arbete verkligen hade utförts och om det utförda arbetet motsvarade den ersättning som hade utgått samt att i så fall redogöra för sin granskning. Han har därvid anfört följande.

Han begärde inte något detaljerat underlag som utvisade de tjänster som det grekiska ägarbolaget utförde under år 2008. Det framgick tydligt att tjänster hade utförts för försäkringsbolagets räkning. Han fann det inte befogat med ytterligare utredning av de tjänster som hade utförts. Han uppmärksammade inte att endast styrelsens ordförande hade undertecknat avtalet för försäkringsbolagets räkning. Detta är en formell brist som, om han hade påtalat den, omedelbart skulle ha korrigerats av bolagets styrelse genom en komplettering av firmateckningen.

Beträffande försäkringsbolagets lån till det grekiska ägarbolaget framkom vid revisionen att lånet skulle ha återbetalats i dess helhet i mars 2009 men att så inte hade skett. Han tog del av reversen och gjorde en bedömning av fordrans värde. Med en ”av behöriga parter undertecknad lånerevers” fann han det inte påkallat att särskilt granska själva utlåningsbeslutet. Bolagets ledning intygade dessutom i ett s.k. representation letter att bolaget inte hade brutit mot tillsynsmyndighetens regelverk.

A-son har till RN bifogat en kopia av den omnämnda reversen. Den ingivna reversen är undertecknad endast av den ovan nämnde huvudägaren såsom företrädare för gäldenären. Någon annan underskrift finns inte.

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende revisionen av försäkringsbolaget räkenskapsåret 2008.

RN gör följande bedömning.

Det kan inledningsvis konstateras att försäkringsbolaget hade slutit avtal med och verkställt utbetalningar till ägare och företrädare för ägare. Enligt god revisionssed gäller allmänt att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. Detta gäller i särskilt hög grad då det är fråga om affärshändelser med närstående parter och det därmed finns risk för att ingångna avtal motiveras av annat än affärsmässiga skäl. Mot bakgrund härav är det i sådana fall särskilt angeläget för revisorn att vara uppmärksam på avtalen samt att granska vad de innebär, hur de redovisas och formerna för deras ingående.

Beträffande det förvaltningsavtal som försäkringsbolaget hade slutit med det grekiska ägarbolaget kan konstateras att det var fråga om ett avtal som stipulerade utbetalning av ett betydande årsarvode till ett närstående företag trots att viss oklarhet måste anses råda om i vilken utsträckning motprestationer hade lämnats. Med hänsyn till att det var fråga om en närståendetransaktion baserad på ett oprecist avtal finner RN att A-son skulle ha vidtagit ytterligare åtgärder för att utreda huruvida avtalet var ingånget på marknadsmässiga villkor och i vad mån försäkringsbolaget hade gottgjorts utförda tjänster som motsvarade arvodet. Vidare finner RN att A-son borde ha uppmärksammat att avtalet för försäkringsbolagets del hade undertecknats av en person som inte hade rätt att ensam teckna bolagets firma och att han då skulle ha undersökt om styrelsen hade godtagit att avtalet ingicks på aktuella villkor. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har han åsidosatt god revisionssed.

Vad slutligen avser utlåningen av 10 mnkr till det grekiska ägarbolaget konstaterar RN att även detta utgjorde en förhållandevis väsentlig transaktion med en närstående part. A-son fann

dock inte anledning att granska utlåningsbeslutet. RN finner att han skulle ha kontrollerat om det förelåg något styrelsebeslut bakom utlåningen. Även genom denna underlåtenhet har han åsidosatt god revisions sed.

3 Dnr 2010-855

A-son var vald revisor i ett aktiebolag som bedrev handel med djurartiklar, här kallat hundbolaget. Han utförde revision och lämnade revisionsberättelser för fem räkenskapsår, 2004–2008. Bolagets redovisade eget kapital uppgick per den 31 december 2003 till minus 237 000 kr, per den 31 december 2004 till minus 378 000 kr, per den 31 december 2005 till 30 000 kr, per den 31 december 2006 till minus 216 000 kr, per den 31 december 2007 till minus 419 000 kr och per den 31 december 2008 till minus 660 000 kr. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 143 000 kr. I sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004, 2006, 2007 och 2008 påpekade A-son att bolagets registrerade aktiekapital var till mer än hälften förbrukat samt att han hade upplyst styrelsen om gällande aktiebolagsrättsliga bestämmelser om likvidation vid kapitalbrist. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005 innehåller ingen upplysning med anledning av kapitalbristen.

Under våren 2008 övertog bolagets enda styrelseledamot rörelsen genom en inkrämsöverlåtelse, varefter bolagets verksamhet upphörde. I förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 angavs att bolaget ”bedriver tillverkning och försäljning av hund- och kattartiklar”. Det framgick inte att en inkrämsöverlåtelse hade ägt rum eller att bolaget hade upphört med sin verksamhet.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008 innehöll, förutom den ovan nämnda upplysningen om förbrukat aktiekapital, en anmärkning om att bolagets system för löpande bokföring och avstämningsrutiner var bristfälliga och att han därför inte kunde uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554). Vidare uppgav han att han inte kunde uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen var förenlig med årsredovisningens övriga delar och att han inte kunde veta sig tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt förslaget till resultatdisposition. Slutligen anmärkte han på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. I övrigt avvek revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

Under hans tid som revisor i hundbolaget upprättade bolagets styrelse inte någon kontrollbalansräkning. En av hans första åtgärder som bolagets revisor var att informera styrelsen om aktiebolagslagens (2005:551) regler och styrelsens ansvar. Styrelsen önskade driva verksamheten vidare även om det medförde personligt betalningsansvar. Eftersom det saknades medel eller övervärden för att täcka kapitalbristen, ansåg styrelsen inte att det var meningsfullt att upprätta någon kontrollbalansräkning. Avsikten med hans upplysning i revisionsberättelserna var att anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta åtgärder enligt 25 kap. aktiebolagslagen. På grund av ett förbiseende togs ingen sådan upplysning med i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005. Han har senare fått klart för sig att den formulering han valde inte är tillräcklig.

Såvitt han kunde utröna vid sin revision av räkenskapsåret 2008 hade verksamheten i bolaget bedrivits en bit in i mars 2008. Han förde diskussioner med företagsledaren angående inkrämsöverlåtelsen. Bolagets löpande redovisning sköttes av en fristående redovisningsbyrå, medan upprättande av bokslut sköttes av en redovisningsansvarig vid den revisionsbyrå där A-son är verksam. När den redovisningsansvarige fick del av bokföringsmaterialet för upprättande av årsbokslut och årsredovisning framkom det att inkrämsöverlåtelsen bokfördes genom en bokföringsorder. Själva affärshändelsen torde ha ägt rum redan i mars 2008 men

bokslutsprogrammet daterade alla bokslutsjusteringar per räkenskapsårets sista dag. På grund av rådande osäkerhet om bolagets bokföring gjorde han ett neutralt uttalande i fråga om huruvida årsredovisningen uppfyllde årsredovisningslagens krav samt om förvaltningsberättelsens överensstämmelse med årsredovisningen i övrigt. Han ansåg att han därmed hade fullgjort sin rapporteringsskyldighet. Enligt den information han hade tillgång till var bolaget vilande per den 31 december 2008, och någon verksamhet hade inte bedrivits därefter.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen i ett aktiebolag genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Motsvarande bestämmelser fanns i 13 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) som gällde fram till den 1 januari 2006. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i den nu gällande aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med nämnda lag.

Det kan konstateras att hundbolagets eget kapital sex år i rad understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet men att någon kontrollbalansräkning inte upprättades. Bolagets styrelse uppfyllde således inte sina skyldigheter enligt 25 kap. aktiebolagslagen eller, såvitt gäller räkenskapsåren 2004 och 2005, motsvarande bestämmelser i 13 kap. i 1975 års aktiebolagslag. A-son informerade i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004, 2006, 2007 och 2008 om att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet var förbrukat och att han hade upplyst styrelsen om bestämmelserna om likvidation i aktiebolagslagen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005 lämnades ingen anmärkning eller upplysning med anledning av kapitalbristen trots att det redovisade egna kapitalet även det året understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. RN finner att A-son i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004–2008 skulle ha uttryckligen anmärkt på att bolagets styrelse inte hade vidtagit de åtgärder som föreskrivs i 25 kap. aktiebolagslagen eller motsvarande äldre bestämmelser och att styrelsen således hade handlat i strid med dessa regler. Hans åtgärd att i revisionsberättelserna endast informera om att han hade upplyst styrelsen om dess skyldigheter i detta avseende var inte tillräcklig. Det förhållandet att hans avsikt var att anmärka på styrelsens underlåtenhet att följa aktiebolagslagen föranleder ingen annan bedömning eftersom denna avsikt inte kom till uttryck i de lämnade revisionsberättelserna. Genom sin underlåtenhet har A-son åsidosatt god revisionsd.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen följer att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. A-son var vid sin revision av räkenskapsåret 2008 medveten om att bolaget genom en inkrämsöverlåtelse i början av räkenskapsåret hade avyttrat sin rörelse och att någon verksamhet inte längre bedrevs i bolaget. Detta måste anses ha utgjort en sådan händelse av väsentlig betydelse för bolaget som skulle ha omnämnts i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008. Någon sådan upplysning lämnades emellertid inte. I stället angavs att bolaget ”bedriver tillverkning och försäljning av hund- och kattartiklar”, vilket är missvisande eftersom verksamheten hade upphört. A-son skulle ha uppmanat bolagets styrelse att korrigera denna uppgift och lägga till en upplysning om inkrämsöverlåtelsen. Om han hade gjort detta men bolaget inte hade efterkommit hans uppmaning, skulle han istället själv ha lämnat upplysningarna i sin revisionsberättelse. Även genom sin underlåtenhet i detta avseende har A-son åsidosatt god revisionsd.

4 Sammanfattande bedömning

A-son har vid sin revision av försäkringsbolaget inte utfört en tillräcklig granskning av vissa närståendetransaktioner. Vid sina revisioner av hundbolaget har han underlåtit att anmärka på att styrelsen hade agerat i strid med aktiebolagslagen samt godtagit missvisande uppgifter i en årsredovisning.

RN finner sammanfattningsvis att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att en erinran är en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendena har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Annika Boström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendena.