

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (konferensbolaget). Konferensbolagets verksamhet bestod i att bedriva hotell- och konferensverksamhet i en fastighet. Fastigheten samt 50 procent av aktierna i konferensbolaget ägdes av ett annat aktiebolag (fastighetsbolaget). Resterande andel av konferensbolaget ägdes av den person som var ensam styrelseledamot i konferensbolaget.

A-sons revisionsberättelser avvek inte från standardutformningen för något av räkenskapsåren 2008–2010.

2 A-sons dokumentation

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende räkenskapsåren 2008–2010. I denna ingår en kopia av ett avtal enligt vilket fastighetsbolaget den 23 januari 2008 köpte den aktuella fastigheten med däri ingående utrustning nödvändig för fastighetens funktion som hotell och konferensanläggning. Köpeskillingen uppgick till 17 mnkr.

A-son har i dokumentationen antecknat att verksamheten var konjunkturkänslig och att fastighetsbolagets syfte med investeringen i konferensbolaget huvudsakligen var att skydda och bevara dess fastighetsinvestering och att fastighetsbolaget avsåg att finansiera konferensbolaget vid behov.

Av konferensbolagets räkenskaper framgår bl.a. följande.

| | 2010 | 2009 | 2008 |
|-----------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Nettoomsättning | 2 791 051 | 1 077 628 | 1 730 642 |
| Personalkostnader | - 693 460 | - 476 113 | - 456 849 |
| Rörelseresultat | 15 856 | - 674 330 | - 9761 |
| <i>Lokalkostnader</i> | | | |
| Hyra | 210 000 | | 113 272 |
| Lokaltillbehör | 24 546 | 80 | |
| Förbrukningsinventarier | 203 252 | 55 354 | 92 143 |
| Inredning möbler | 41 096 | | |
| Renhållning | 64 069 | | 101 994 |
| Reparation | 64 768 | 42 477 | |
| <i>Summa lokalkostnader</i> | 607 731 | 97 911 | 307 409 |

I dokumentationen har A-son antecknat att konferensbolagets hyresavtal med fastighetsbolaget är muntligt.

I A-sons dokumentation finns en faktura om 1 020 000 kr, daterad den 3 mars 2011 och ställd till fastighetsbolaget. På fakturan angavs att den avsåg ersättning för utförda arbeten på

fastigheten där verksamheten bedrevs. Vidare framgår av dokumentationen att konferensbolaget hade haft ökad omsättning räkenskapsåret 2010 vilket berodde dels på konjunkteffekt, dels på att fastighetsbolaget hade debiterats 1 020 000 kr för utförda renoveringsarbeten på fastigheten. Bolaget hade därvid haft egna personalkostnader och externa inköpskostnader för genomförda renoveringar av kök och ytskikt. A-son har även antecknat att han hade granskat kostnaderna för förbrukningsinventarier och att uppföljning utan anmärkning hade gjorts mot fakturor från större konton i resultaträkningen såsom lokalhyra, el, förbrukningsinventarier samt kostnad för aktiviteter.

Av dokumentationen framgår även att A-son under här aktuella räkenskapsår kommunicerade huvudsakligen med suppleanten i konferensbolagets styrelse, H.N. Exempelvis hölls samtliga dokumenterade möten, vid vilka A-son avrapporterade sina iakttagelser från revisionen, med H.N. H.N. var även verkställande direktör och ordinarie styrelseledamot i fastighetsbolaget.

3 A-sons yttranden

A-son har hänvisat till sina anteckningar i dokumentationen rörande bl.a. verksamhetens konjunktürkänslighet, granskningen av lokalkostnader och sina möten med H.N. Han har vidare anfört följande.

I samband med att han i januari 2008 tillträdde som revisor i konferensbolaget informerades han om verksamheten varvid det framgick att hyresavtalet var muntligt. I hotell- och restaurangbranschen är det inte ovanligt med omsättningsbaserad hyresprissättning. I en konjunktürkänslig verksamhet är det naturligt att verksamheten kännetecknas av stora svängningar, både avseende omsättning och resultat. Under dessa omständigheter kan det inte bedömas strida mot god redovisningssed att fasta kostnader såsom hyra varierar mellan åren. Under år 2009 drabbades verksamheten av effekterna från den finansiella kris som började hösten 2008 varför omsättningen minskade väsentligt med en stor förlust som följde. Vid genomgången av halvårsresultatet 2009 noterade han att det egna kapitalet var förbrukat. En kapitaltäckningsgaranti utfärdades i samband med detta. Ett utnyttjande av garantin påkallades samma år. Då tillsköt fastighetsbolaget 690 000 kr till konferensbolaget i form av ett villkorat aktieägartillskott. Eftersom verksamheten gick med förlust, debiterades konferensbolaget inte någon hyreskostnad för år 2009. I andra kommersiella hyresförhållanden förekommer det att hyresgäster, särskilt under ett uppstartsskede, kan erhålla hyresrabatter från fastighetsägaren i syfte att stärka hyresgästens verksamhet. Att byta hyresgäst medför regelmässigt stora extrakostnader för en fastighetsägare varför det kan vara motiverat att under en period stötta en hyresgäst. Det var sålunda redan från början klart att fastighetsbolaget via sin hyressättning skulle underlätta konferensbolagets verksamhet. Hans överväganden angående hyresnivån under åren 2008–2010 utgick från vetskapen om att hyresavtalet var muntligt. Detta förhållande var i sig inte konstigt, eftersom fastighetsbolaget, förutom att vara fastighetsägare, också ägde 50 procent av aktierna i konferensbolaget. Med denna vetskap föranledde den varierande hyressättningen mellan åren inte några utökade granskningsåtgärder. Av årsredovisningarna framgår visserligen inte att hyreskostnaden varierade under de aktuella åren. Han bedömde emellertid att den utelämnade upplysningen inte innebar att årsredovisningen inte skulle vara upprättad enligt god redovisningssed.

Vid granskningen ägnades de affärshändelser som skedde med fastighetsbolaget som motpart särskild uppmärksamhet. Vid revisionen av räkenskapsåret 2010 låg fokus på att granska upplupna intäkter hänförliga till konferensbolagets fakturering under våren 2011 för vidtagna renoveringsåtgärder under räkenskapsåret. Konferensbolagets faktura om 1 020 000 kr diskuterades på slutrevisionsmötet med H.N. Denne förklarade bakgrunden till faktureringen med att konferensbolaget under året hade genomfört renoverings- och underhållsarbeten på fas-

tigheten. Arbetet hade utförts av konferensbolagets personal. H.N. uppgav att verksamheten var i behov av en mer ändamålsenlig uppdelning av rummen för att bättre möta den ökade efterfrågan. Renoveringen medförde även en nödvändig kapacitetsökning vad gällde antalet bäddplatser samt en allmän uppgradering av den inre miljön, en åtgärd som bedömdes vara nödvändig för att möta kundernas förväntningar på det koncept som konferensbolaget stod för.

Efter det att han tillträdde som revisor i januari 2008, hade det inte genomförts någon renovering. Det förhållandet att bolaget under räkenskapsåret 2010 genomförde renoveringsarbeten föranledde därför i sig inte några särskilda överväganden från hans sida. H.N:s förklaring att verksamheten efter renoveringen hade mer ändamålsenliga lokaler i en tid då efterfrågan ökade bedömde han som logisk i ett affärsmässigt perspektiv.

Att en hyresgäst utför renoveringsarbeten och får ersättning från fastighetsägaren är inte en ovanlig företeelse. Konferensbolaget hade under räkenskapsåret 2010 haft ökade kostnader i sin verksamhet. Han noterade bland annat att bolagets kostnader under räkenskapsåret 2010 för lokaltillbehör, förbrukningsinventarier, inredning/möbler, renhållning och reparation uppgick till ca 400 000 kr. Dessutom hade bolagets personalkostnader ökat med ca 200 000 kr. Han bedömde därför att fakturabeloppet om 1 020 000 kr inte var orimligt i relation till konferensbolagets kostnader jämte ett rimligt vinstpålägg. Under revisionen framkom inte något som tydde på att fakturan skulle strida mot god redovisningssed. Han bedömde att årsredovisningen var upprättad i enlighet med god redovisningssed trots att det inte upplyses om det fakturerade beloppet i den. Transaktionen var enligt hans bedömning normalt förutsebar i en rörelse av det nu aktuella slaget och hade inte väsentligt påverkat resultatet.

4 RN:s bedömning

Enligt god revisionsred gäller att en revisor ska planera och genomföra sina revisioner med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningarna 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 denna bakgrund är det i sådana fall särskilt angeläget för revisorn att granska vad sådana transaktioner innebär och hur de redovisas.¹

Av 2 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Konferensbolaget hyrde en fastighet av fastighetsbolaget för att bedriva sin verksamhet. Hyresavtalet var muntligt. Under räkenskapsåren 2008–2010 varierade konferensbolagets årshyra. Första året uppgick årshyran till 113 000 kr och rörelseresultatet uppgick till ca minus 10 000 kr. Året därpå betalades ingen hyra och rörelseresultatet uppgick till minus 674 000 kr, ett underskott som täcktes med ett aktieägartillskott om 690 000 kr. Det tredje året uppgick hyran till 210 000 kr och årets rörelseresultat uppgick till knappt 16 000 kr.

RN konstaterar att bolagen var närstående i och med att fastighetsbolaget ägde hälften av konferensbolaget. Bolagens närståendeförhållande tydliggörs även av att H.N., som var verkställande direktör och styrelseledamot i fastighetsbolaget, var den som A-son huvudsakligen kommunicerade med och även var den som A-son rapporterade sina iakttagelser från revisionen av konferensbolaget till.

¹ Jfr. RN:s beslut den 15 december 2011 i ärende dnr 2010-777 och 2010-778.

Enligt RN:s mening framstår den hyra som kostnadsfördes i konferensbolaget under räkenskapsåren 2008 och 2010 som anmärkningsvärt låg med hänsyn till att fastighetsbolaget hade förvärvat fastigheten för 17 miljoner kronor. Av samma skäl framstår det även som anmärkningsvärt att konferensbolaget inte kostnadsförde någon hyra under räkenskapsåret 2009. Detta borde ha föranlett A-son att utföra en fördjupad granskning av hyresförhållandet eller i vart fall skaffa sig närmare kunskap om avtalets innehåll för att försäkra sig om att hyran var marknadsmässig och att konferensbolagets resultat var korrekt redovisat. Varken hans revisionsdokumentation eller vad han har anfört till RN tyder emellertid på att han skaffade sig sådan information. RN drar av detta slutsatsen att hans kunskaper om hyresförhållandet var otillräckliga och att han inte kände till exempelvis om hyran var baserad på bolagets omsättning eller någon annan objektivi t mätbar parameter eller i vilken omfattning verksamheten underlättades via hyressättningen. Det är uppenbart att brist på sådan kunskap inte kan kompenseras av sådana generella erfarenhetssatser om förhållandena i kommersiella hyresförhållanden som han har hänvisat till i sitt yttrande till RN. Han saknade därför vid sina granskningar underlag för att kunna bedöma om hyran var marknadsmässig.

RN finner på grund av vad som nu har sagts att A-son inte hade tillräcklig grund för att i sina revisionsberättelser uttala att årsredovisningarna under räkenskapsåren 2008–2010 gav en rättvisande bild av bolagets resultat. Genom att ändå göra så har han åsidosatt god revisions sed.

Konferensbolaget fakturerade i mars 2011 fastighetsbolaget ersättning för utförda renoveringsarbeten på fastigheten under räkenskapsåret 2010. Det fakturerade beloppet uppgick till ca 1 mkr. Av kostnaderna i de resultaträkningar som finns i A-sons revisionsdokumentation kan ca 600 000 kr vara hänförliga till renoveringen.

Eftersom nettoomsättningen i konferensbolaget för det aktuella räkenskapsåret uppgick till ca 2,8 mkr och årets rörelseresultat till ca 16 000 kr, skulle det i konferensbolaget uppenbarligen ha uppstått en betydande förlust om någon fakturering inte hade skett. Denna omständighet, samt det förhållandet att de båda bolagen var närstående till varandra, borde ha föranlett A-son att närmare överväga transaktionens verkliga innebörd och beakta risken för att prissättningen inte var marknadsmässig utan att transaktionens verkliga syfte var att redovisa ett positivt rörelseresultat för räkenskapsåret.

Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår emellertid att han gjorde några sådana ifrågasättanden eller att han på annat sätt skaffade sig tillräckliga revisionsbevis avseende den aktuella transaktionen. De omständigheter som han har hänvisat till i sina yttranden till RN – att det under den tid då han var revisor för konferensbolaget inte hade utförts någon renovering och att en renovering i form av mer ändamålsenliga lokaler i sig var önskvärd – är enligt RN:s mening inte av det slag att de gav honom grund för att godta transaktionen utan närmare granskning. RN:s slutsats är att han inte hade grund för att bedöma om det fakturerade beloppet var marknadsmässigt. Även av detta skäl saknade han grund för att i revisionsberättelsen ange att resultaträkningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed.

A-sons granskning av hyressättningen och faktureringen av renoveringsarbetet var alltså bristfällig och han hade därför inte grund för att uttala att årsredovisningarna gav en rättvisande bild av bolagets resultat. Han hade därför inte heller grund för att tillstyrka fastställandet av resultaträkningarna för de aktuella räkenskapsåren. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed.

5 Sammanfattande bedömning

RN finner att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i konferensbolaget i tre avseenden. Han har inte haft grund för att uttala att bolagets årsredovisning gav en rättvisande

bild av bolagets resultat under räkenskapsåren 2008–2010, eftersom han inte i tillräcklig grad granskat hyresförhållandet med ett närstående bolag. I fråga om räkenskapsåret 2010 har han inte heller haft grund att uttala att bolagets årsredovisning gav en rättvisande bild av bolagets resultat, eftersom han inte hade granskat ett väsentligt belopp som hade fakturerats ett närstående bolag. Av samma anledningar har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning för räkenskapsåren 2008–2010. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av tre resultaträkningar utan att ha grund för det finner RN att det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför 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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström (avvikande mening), auktoriserade revisorn Helena Dale (avvikande mening), avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund (avvikande mening), direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.

Avvikande mening

Disciplinärende – dnr 2011-774

Jag delar inte kritiken såvitt avser revisorns granskning av hyreskostnaderna men är i övrigt ense med majoriteten.

Rune Brännström

Avvikande mening

Disciplinärende – dnr 2011-774

Bertel Enlund och Helena Dale är skiljaktiga och anför: Det är inte helt klart att A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultaträkningen, varför vi anser att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.