

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av underrättelsen framgår att Skatteverket i samband med skatterevisionen av ett aktiebolag funnit allvarliga brister i bolagets redovisning avseende räkenskapsåret 2007 (bolaget hade kalenderår som räkenskapsår). Bolaget bedrev kapitalförvaltning. Sedan år 2007 hyrde bolaget även ut två läkare. Bolaget var helägt av en person (nedan benämnd DH) som även var ensam styrelseledamot. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2007. Han valdes till revisor i bolaget under hösten 2006.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 avviker från standardutformningen så till vida att han har anmärkt följande:

”Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Bolagets aktiekapital är förbrukat sedan ett flertal år och då de regler som Aktiebolagslagens 25 kap. 13 § föreskriver inte följts driver styrelsen bolaget vidare med personligt betalningsansvar enligt Aktiebolagslagens 25 kap. 18§. Jag avstyrker ansvarsfrihet för styrelsen.

I enlighet med ovanstående kan jag varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen samt behandlar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.”

2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har bl. a. anfört följande. Bolaget hade redovisat negativt resultat sedan räkenskapsåret 1991/92. Eget kapital var förbrukat åtminstone sedan år 1993. Per balansdagen den 31 december 2007 uppgick den balanserade förlusten till 77,9 mnkr. Bolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2007 till 1,8 mnkr och avsåg fakturerade arvoden avseende uthyrning av två läkare. Av årsredovisningen framgår att bolaget inte hade haft någon anställd och att någon lön och ersättning inte hade betalats ut. Någon skuld till läkarna hade inte kostnadsförts under år 2007, trots att en skuld till dessa ingick i en specifikation till ett konto ”Avräkning/lån”. Skatteverket har skönmässigt beräknat oredovisade löner för år 2007 till drygt 1,2 mnkr.

Bolaget saknade vidare korrekta underlag för skulder som redovisades med drygt 78,9 mnkr per balansdagen den 31 december 2007. Enligt en bokslutsbilaga och av bolaget upprättade skuldebrev bestod posten av skulden till de båda läkarna, en skuld till bolagets finansiär (en privatperson som nedan benämns finansiären) samt ett mindre belopp som avsåg avräkning aktieägare. Enligt Skatteverkets granskning fanns misstämningar mellan bokföringen och de verkliga transaktionerna. Det saknades även underlag för redovisade kostnadsräntor om 4,4 mnkr vilka bokförts med ett likvidkonto hos den av bolaget anlitate internetmäklaren (i fortsättningen benämnd banken) som motkonto.

3 A-sons dokumentation och yttranden m.m.

3.1 Läkararvoden

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade några avtal mellan bolaget och de sjukvårdshuvudmän åt vilka bolaget utförde tjänster eller att han granskade utestående kundfordringar per balansdagen.

Bolaget hade inte redovisat några lönekostnader avseende utbetalda löner och inte heller någon upplupen kostnad motsvarande det arbete som utförts av de läkare som bolaget anlätade. A-son har antecknat att bolaget hade träffat muntliga avtal med de läkare som utförde tjänster för bolagets räkning och att han krävde att skriftliga avtal skulle upprättas mellan bolaget och läkarna. Av dokumentationen framgår inte namnen på de läkare som under år 2007 hade utfört tjänster för bolagets räkning.

A-son har uppgett följande.

Tjänsterna till sjukvårdshuvudmännen utfördes på löpande räkning utan skriftliga avtal. Upparbetad tid fakturerades löpande och betalning av kundfakturorna gjordes i tid. Detta framkom vid transaktionsanalys av kontot Kundfordringar. Ingen ytterligare granskning gjordes. DH uppgav att det endast fanns muntliga överenskommelser avseende läkarnas uppdrag i bolaget.

Bolaget hade under år 2007 fakturerat arvoden avseende uthyrning av läkare. Enligt DH skulle ingen utbetalning av lön ske under år 2007, utan inarbetade arvoden skulle investeras och förvaltas av bolaget genom investeringar i värdepapper. Han förklarade för DH att ersättningar skulle redovisas som inkomst av tjänst och att bolaget skulle betala sociala avgifter och innehålla källskatt. Bolaget registrerades som arbetsgivare den 1 januari 2008 efter hans påpekanden. Vid sin granskning fann han att inga löner eller andra ersättningar till läkarna hade bokförts eller utbetalats under år 2007. Han accepterade DH:s redogörelse eftersom han inte kunde finna att några betalningar, vare sig genom banköverföring eller i form av levererade värdepapper, hade gjorts till läkarna under året.

De skuldebrev till läkarna som anges i Skatteverkets promemoria fanns inte i bolagets bokföring vid hans revision.

RN gör följande bedömning.

År 2007 var det första året som bolaget hyrde ut läkare. A-son har uppgett att det inte förekom några skriftliga avtal vare sig mellan bolaget och sjukvårdshuvudmännen eller mellan bolaget och de båda läkare som utförde läkartjänster för bolagets räkning. Läkarna hade inga ägarintressen i bolaget och erhöll ingen lön för sitt arbete. A-son skulle därför ha ifrågasatt avsaknaden av avtal och klargjort för DH att han utan sådana revisionsbevis inte kunde ta ställning till bolagets intäktsredovisning. Han skulle också ha ifrågasatt de uppgifter som han fick om att läkarna hade arbetat åt bolaget utan att erhålla någon lön för sitt arbete och att arvode skulle utgå först senare. På grund härav skulle han även ha ifrågasatt om bolagets kostnader var korrekt redovisade. Genom att okritiskt godta DH:s uppgifter utan att vidta några egna granskningsåtgärder beträffande vare sig bolagets intäkter eller dess kostnader har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Långfristiga skulder

Bolaget redovisade per den 31 december 2007 långfristiga skulder med 78,9 mnkr (föregående år 96,2 mnkr). Som underlag till posten finns en revers på 78,9 mnkr, daterad den 31 december 2007 och undertecknad av bolaget och dess finansiär. A-son har antecknat att skulden i sin helhet är till bolagets finansiär. Han har bedömt att posten är rimlig. Han har beräknat att skulden under året uppgått till i genomsnitt 82,6 mnkr och att den ränta om 4,4 mnkr som hade kostnadsförts motsvarade 5 procent. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade att räntan hade betalats under året eller om räntan lagts till kapitalet och ökat bolagets skuld till finansiären per balansdagen. Som framgått ovan hade Skatteverket uppgett att räntan hade bokförts med bankkontot som motkonto. I bankens kontoutdrag fanns inget uttag om 4,4 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Bolagets låneskuld uppkom långt innan han tillträdde som revisor. Bolaget hade förvärvat mycket stora aktieposter i bolag där majoritetsägaren påkallat inlösen. Kapitalskulden hade i allt väsentligt vuxit med årliga räntor som lagts till skulden. Lånet hade ursprungligen tagits för att förvärva börsnoterade tillgångar med kända marknadsvärden. Alla väsentliga bokförda transaktioner med finansiären avsåg köp och försäljningar av värdepapper samt insättningar och uttag som redovisades på bolagets bankkonto. Eftersom han granskade samtliga transaktioner på balansräkningens tillgångskonton med avräkningskontot mot finansiären som motkonto, har även samtliga bokförda transaktioner med finansiären granskats.

Han bedömde med beaktande av de riskfyllda investeringarna att den avtalade räntan inte var orimlig. Under år 2007 hade ränta erlagts genom betalning till finansiären med 4,4 mnkr. Samtidigt hade reversskulden minskat för första gången sedan den 31 december 2001, vilket var utgångspunkten för den period för vilken han hade dokumentation på skuldens förändring.

RN gör följande bedömning.

Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han för det aktuella räkenskapsåret utförde någon granskning av bolagets avräkningskonto mot finansiären, utöver den granskning som han har uppgett att han genomförde i samband med granskning av bolagets tillgångar. Han har uppgett att ränta om 4,4 mnkr hade betalats till finansiären. Det finns dock ingen uppgift om han kontrollerade att betalning av räntan kom finansiären tillgodo. Av bankens kontoutdrag framgår inte att någon ränta om 4,4 mnkr hade betalats till finansiären. Vidare hade bolaget genomfört transaktioner med finansiären som bokförts mot avräkningskontot. På grund av dessa omständigheter finner RN att A-son borde ha vidtagit fördjupande granskningsåtgärder för att förvissa sig om att ränta faktiskt hade utgått och att skulden till finansiären därmed redovisades med ett korrekt belopp. Genom denna brist i sin granskning har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Fortsatt drift och granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång

Bolagets årsredovisning innehåller inga uppgifter om styrelsens bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. A-son har noterat att det förelåg risk för bolagets överlevnad och antecknat att fortsatt drift var fullt möjlig men med personligt ansvar och kreditgivarens goda vilja. Han har även i en slutkontrollista jakande besvarat frågan om händelser efter räkenskapsårets utgång hade granskats. Vilken granskning som därvid hade utförts kan dock inte utläsas av dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade haft negativt eget kapital sedan åtminstone år 1995. Enligt den dokumentation han tog del av och av uppgifter från DH hade lån lämnats till bolaget av finansiären som inte var aktieägare i bolaget. DH förklarade att långgivaren var införstådd med den stora risken redan när lånen lämnades på 1990-talet. Bolaget hade genom denna långgivning kunnat fortsätta sin drift i mer än tio år med betydande negativt eget kapital och kapitalskulder jämte räntor som det inte fanns kapacitet att återbetala.

En bedömning av möjligheten till fortsatt drift skulle ha gjorts långt innan han tillträdde uppdraget, eftersom kapitalbristen hade uppstått långt tidigare. Han bedömde att fortsatt drift i likhet med de föregående räkenskapsåren var möjlig med DH som ansvarig för bolagets förpliktelser.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.¹ Vidare ska revisorn enligt p. 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift är riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn.

Som ovan har framgått redovisades per balansdagen den 31 december 2007 en skuld till bolagets finansiär om 78,9 mnkr. A-son har noterat att det förelåg risk för bolagets överlevnad och antecknat att fortsatt drift var fullt möjlig men med personligt ansvar och kreditgivarens goda vilja. Det framgår varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN vilken grund han hade för bedömningen att kreditgivaren inte skulle kräva återbetalning av inlånade medel. RN finner att A-son i revisionsberättelsen borde ha upplyst om osäkerhetsfaktorn rörande bolagets finansiering. Genom att underlåta att lämna sådan upplysning har han åsidosatt god revisionssed. Vad han anfört om att bolaget under en lång tid redovisat kapitalskulder som det inte fanns förutsättningar att betala föranleder ingen annan bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut* ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.²

Enligt 24 § revisorslagen (2001:883) är en revisor skyldig att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand.

¹ RN hänvisar till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller istället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

² Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

A-son har i en slutkontrollista angett att händelser efter räkenskapsårets utgång hade granskats. Vilken granskning som därvid hade utförts kan dock inte utläsas av dokumentationen. Han har inte heller i sina yttranden till RN redogjort för att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN drar av detta slutsatsen att sådana granskningsinsatser inte förekommit. A-son har därigenom åsidosatt god revisionsned.

3.4 Revisionsberättelsen

Bolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2007 ett negativt eget kapital om 77,8 mnkr. A-son har i revisionsberättelsen för år 2007 uttalat att årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han har angett att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställde resultaträkningen och balansräkningen och avstyrkte ansvarsfrihet för DH. I A-sons revisorspåteckning på årsredovisningen anges att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

Vid hans bedömning att varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna tog han stöd i de grundläggande principerna för ett aktiebolag som bl.a. formulerats av Knut Rodhe. Då DH under lång tid hade underlåtit att följa de grundläggande principerna i aktiebolagslagen var det hans bedömning att han inte kunde tillstyrka att resultat- och balansräkningarna fastställdes, trots att årsredovisningen, med den kunskap och kännedom han hade när han avgav revisionsberättelsen, i allt väsentligt hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen. Han har i revisorspåteckningen angett att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

A-son har i revisionsberättelsen angett att han varken kan tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställer resultat- och balansräkningarna eller behandlar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Han har emellertid inte angett något relevant skäl för detta ställningstagande. Av RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* följer att det av revisionsberättelsen ska framgå på vilken grund revisorn inte kan uttala sig i frågan om att tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Av RS 709 följer vidare att det av revisorspåteckningen på årsredovisningen ska framgå om revisorn inte tillstyrker att resultaträkningen eller balansräkningen fastställs.³ A-sons revisorspåteckning saknar denna

³ Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning*. Se även RevU 709 *Revisionsberättelser avvikande från standardutformningen*.

information och det anges endast att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Genom att inte ange på vilken grund han inte kunde uttala sig i frågan om att tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna och genom att inte utforma revisorspåteckningen på ett korrekt sätt har han åsidosatt god revisionssed.

3.5 Avgångsanmälan

Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår att ny revisor registrerades i bolaget i februari 2009. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son lämnade en redogörelse enligt 9 kap 23 § aktiebolagslagen.

A-son har uppgett följande.

Under hösten 2008 misstänkte han att DH inte hade lämnat fullständiga och korrekta uppgifter till honom. Han hade ett möte med DH inför revisionen av räkenskapsåret 2008 där han redogjorde för vilket ytterligare material han behövde få tillgång till. Han blev på extra bolagsstämma avsatt som revisor innan han fick del av 2008 års räkenskaper. En skrivelse till Bolagsverket skulle bara ha innehållit en notering om att han inte hade haft möjlighet att utföra någon revision av räkenskapsår 2008. 9 kap 23 § aktiebolagslagen förutsätter att granskning har gjorts för räkenskapsåret. Då bolaget valde annan revisor för granskningen av år 2008 hade han inget underlag för att yttra sig enligt 9 kap 33-35 §§ aktiebolagslagen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För det fall någon granskning inte har utförts ska detta framgå av redogörelsen.

I ärendet har framkommit att A-son entledigades från uppdraget som vald revisor i förtid. Han skulle därför ha gjort anmälan enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen till Bolagsverket och uppgett att han inte hade haft möjlighet att utföra någon granskning under året. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har kunnat konstatera brister i A-sons revisionsarbete både vad avser granskningen av läkarverksamheten och räntebetalningen till finansiären. Han har underlåtit att upplysa om osäkerhetsfaktorer avseende fortsatt drift och att granska händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har inte lämnat närmare upplysning i revisionsberättelsen på vilken grund han inte kunde uttala sig i frågan om att tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har underlåtit att i revisorspåteckningen informera om att han varken till- eller avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har inte iakttagit aktiebolagslagens krav på att till Bolagsverket anmäla att revisionsuppdraget hade upphört i förtid.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.