

D 20/05

Inledning

Revisorsnämnden (RN) har från en konkursförvaltare mottagit ett antal anmälningar avseende godkände revisorn A-son. Anmälningarna avser tre bolag, nedan benämnda kapitalbolaget, PH-bolaget och MD-bolaget i vilka A-son har varit vald revisor. Till anmälningarna har fogats förvaltarberättelser för de i konkurs försatta bolagen kapitalbolaget och MD-bolaget. PH-bolaget hade fusionerats med MD-bolaget före detta bolags konkurs. I avsnitt 2 lämnas övergripande information avseende samtliga tre bolag. Bolagen behandlas därefter var för sig i avsnitt 3, 4 och 5. Därefter görs i avsnitt 6 en sammanfattande bedömning av A-sons revisionsarbete i de tre bolagen.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorer och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna i de delar som avser tiden före den 1 januari 2002.

Information från anmälaren avseende samtliga tre här aktuella bolag

Kapitalbolaget försattes i likvidation den 30 maj 2002 och i konkurs den 8 oktober samma år. Börje M var styrelseledamot i bolaget fram till och med tidpunkten för likvidation. Under år 1996 kom Börje M i kontakt med ett amerikanskt datasäkerhetsbolag, här benämnt databolaget, som var i behov av kapital. Börje M engagerade sig i handeln med databolagets aktier. Enligt Börje M hade handel med dessa aktier förekommit även i PH-bolaget, något som inte kunnat kontrolleras eftersom bokföringen i det bolaget har förkommit. Under åren 1996 och 1997 lyckades kapitalbolaget genom Börje M få fram investerare som förvärvade databolagsaktier. Under våren 1998 tog kapitalet slut hos databolaget varför kapitalbolaget åtog sig att genom nyemission i databolaget få fram nytt kapital. Detta skedde genom ett konsortium i vilket bl.a. kapitalbolaget var delägare. Mellan delägarna träffades optionsavtal rörande rätten och skyldigheten att teckna aktier i databolaget, som bl.a. innebar att kapitalbolaget åtog sig att svara för aktieteckning om andra delägare i konsortiet inte fullföljde.

Börje M drev verksamhet även i PH-bolaget. Detta bolag hade varit aktieägare i ett bolag som ägde gasrättigheter och som drev ett gasprojekt. Genom engagemanget i gasprojektet ådrog sig PH-bolaget betydande bankskulder som slutligen kom att uppgå till ca 100 mnkr. I december 2000 fattades beslut om fusion som innebar att MD-bolaget övertog PH-bolagets samtliga tillgångar och skulder. MD-bolaget försattes i konkurs den 14 mars 2003. Börje M har sedan början av 1990-talet varit registrerad styrelseledamot i MD-bolaget. Bolaget har förvaltat andelsrättigheter till patent som tidigare år hade medfört royaltyintäkter.

I januari 1997 träffades ett avtal, S-avtalet, mellan å ena sidan kreditregleringsbolagen S och R och å andra sidan ”Jan J”. Enligt konkursförvaltaren har Börje M uppgett att med Jan J skall förstås Börje M personligen. S-avtalet innefattade en överlåtelse från säljarbolagen S och R till köparen Jan J av rättigheten till fordringar på PH-bolaget om ca 102 mnkr. Köpeskillingen uppgick till 2,05 mnkr. För det fall säljarbolagen hade varit medvetna om att köparen var Börje M är det, enligt konkursförvaltaren, inte sannolikt att de accepterat att överlåta fordringsrättigheterna. Såvitt framkommit har köparen Jan J inte heller haft för avsikt att medverka i transaktionen genom att exempelvis stå som part i avtalet för att därefter vidareöverlåta fordringsrättigheterna till Börje M. Mot denna bakgrund förefaller det, enligt konkursförvaltaren, inte rimligt att anse att Börje M, på sätt han uppgivit, förvärvat fordringsrättigheter mot PH-bolaget. Vid sådant förhållande har PH-bolaget ej heller med stöd av S-avtalet haft någon skuld till Börje M, vilket i sin tur påverkat transaktionerna enligt det s.k. PH-avtalet (se nedan). Ett annat synsätt på Börje M:s eventuella rättigheter mot PH-bolaget kan vara att säljarbolagen, genom S-avtalet, har fastställt marknadsvärdet på sina fordringar mot PH-bolaget till 2,05 mnkr. Det beloppet måste anses utgöra fordringsrättigheternas marknadsvärde, eftersom säljarbolagen med stor sannolikhet inte skulle ha sålt dessa rättigheter för angivet belopp om marknadsvärdet varit väsentligt högre.

I augusti 1998 tecknades ett avtal, det s.k. PH-avtalet, mellan kapitalbolaget och PH-bolaget. Avtalet är undertecknat av Börje M som företrädare för båda bolagen. Genom detta avtal skulle kapitalbolaget, per den 1 januari 1998, överta den skuld som PH-bolaget påstods ha till Börje M, vilken var Börje M:s fordringsrätt hänförlig till S-avtalet. Detta förhållande framhålls inledningsvis i PH-avtalet, varefter PH-bolaget för ”skuldövertagandet” åtar sig att kvittningsvis transferera vissa rättigheter. Dessa rättigheter, nedan benämnda PH-rättigheterna, var 1) rätten att erhålla provision på förmedling av databolagsaktier, 2) rätten att delta i emission av databolagsaktier och 3) rättigheter i det gasprojekt som nämnts ovan. Enligt avtalet värderades rättigheterna till 60–65 mnkr. Konkursförvaltarens utredning ger inte stöd för påståendet om att sådana rättigheter som PH-avtalet anger de facto tillkommit PH-bolaget. Detta bolag förekommer inte i några databolagshandlingar som part med rätt att erhålla provision från databolaget eller med rätt att delta i emissionsprojekt. Inte heller har förvaltaren på annat sätt än genom PH-avtalet och Börje M:s egna uppgifter fått stöd för att PH-bolaget skulle ha förfogat över PH-rättigheterna. Börje M har på direkt fråga om orsaken till överlåtelsen av rättigheterna inte kunnat ge nöjaktigt besked. Han har överhuvudtaget inte kunnat förklara eller visa underlag för att rättigheterna initialt tillkom PH-bolaget. Detta ger förvaltaren stöd för påståendet att rättigheterna avseende databolagsaktierna inte varit PH-bolagets egendom, varför PH-bolaget heller inte kunnat transferera desamma till kapitalbolaget. Allt talar enligt konkursförvaltaren för att databolagsrättigheterna genom Börje M:s åtgärder från första stund tillhört kapitalbolaget.

Den tredje posten rättigheter i PH-avtalet hänför sig till ett gasprojekt. Detta projekt hade vid tidpunkten för PH-avtalet helt avstannat och investeringen i projektet hade inte lett till att detsamma kunde generera kapital. PH-bolaget hade inte heller efter förvärvet investerat i rättigheterna eller planerat för hur de skulle utnyttjas. De kom enbart att bli en bokföringspost i PH-bolaget. För att kunna boka upp ett värde på gasrättigheterna borde, enligt konkursförvaltaren, en sådan bokning motiverats med och understötts av ett underlag som objektivt angav värdet. Så har inte skett.

PH-avtalet ledde till att kapitalbolaget i sin årsredovisning för år 1998 redovisade inköp av immateriella tillgångar med 64 mnkr och motsvarande skuld till Börje M.

Konkursförvaltarens slutsats är dock att varken databolagsrättigheterna eller gasrättigheterna har varit av arten att dessa kunnat bokas i kapitalbolaget med det redovisade beloppet 64 mnkr. Konkursförvaltaren har tillagt att oavsett hur Börje M påstår sig ha förvärvat fordringar på PH-

bolaget har därmed inte funnits möjlighet för kapitalbolaget att överta PH-bolagets påstådda skuld till Börje M.

Kapitalbolaget

Anmälan och övriga handlingar i ärendet

Till anmälan från konkursförvaltaren har fogats årsredovisningar och revisionsberättelser avseende kapitalbolaget för räkenskapsåren 1997, 1998 och 1999. Revisionsberättelserna, som är rena för samtliga år, är utformade enligt den kortfattade form som tidigare utgjorde standard och inte enligt den längre form som sedan den 1 januari 1998 rekommenderas av FAR och som första gången skulle tillämpas i revisionsberättelser för räkenskapsåret 1997.

RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete avseende kapitalbolaget för år 1998

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för år 1998. Förutom årsredovisning och revisionsberättelse har A-son till RN insänt vissa anteckningar. Han har bl.a. noterat att ett fåtal verifikationer kunde vara tydligare. I A-sons dokumentation saknas underlag som verifierar värdet och existensen av väsentliga balans- och resultatposter.

Kapitalbolaget redovisade courtageintäkter med 5,04 mnkr. A-sons enda anteckning beträffande denna post är att bolagets intäkter huvudsakligen härrörde från courtage. Det finns inget i hans dokumentation som verifierar att denna resultatpost existerade. A-son har inte förklarat vilken grund han hade för att godta posten eller till RN insänt några handlingar som verifierar dessa intäkter.

Vidare redovisade bolaget avskrivningar av immateriella anläggningstillgångar med 5,0 mnkr. A-son har antecknat att en "mindre resultatreglerande avskrivning" hade skett och att bolagets ägare bedömde att avskrivningen var tillräcklig för att täcka årets behov. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har gjort någon egen bedömning av nedskrivningsbehovet. A-son har i svar till RN uppgett att beloppet 5,0 mnkr motsvarades av en substansminskning på grund av provisionsintäkter. A-son har, trots RN:s förfrågan, inte förklarat vad han avser med resultatreglerande avskrivning eller vilka "behov" som skulle täckas av avskrivningen. Han har inte heller förklarat varför provisionsintäkter medförde en substansminskning eller till RN insänt några dokument som verifierar hans uppgifter.

I kapitalbolagets årsredovisning för år 1998 har immateriella tillgångar tagits upp till 60,5 mnkr. Av not framgår att årets inköp uppgick till 64 mnkr. Som framgått ovan har konkursförvaltaren hävdat att varken databolagsrättigheterna eller gasrättigheterna har varit av den arten att dessa kunnat bokas i kapitalbolaget med det redovisade beloppet 64 mnkr. A-son har bl.a. antecknat att det kunde diskuteras huruvida bokfört värde till alla delar var balansgillt men att han godtog det redovisade värdet bl.a. på grund av att bolagets ägare hade hävdat att PH-avtalet kunde ge upphov till stora framtida vinster. Han har också noterat: "Ett bokfört värde på 60,5 mnkr kan enligt [Börje M] försvaras". Vidare har A-son hänvisat till att det vid tidpunkten för hans revision inte fanns någon anledning att "betvivla fackmannen [Börje M:s] bedömning av värdet". I ett senare yttrande till RN har A-son däremot hävdat att han godtagit det redovisade värdet utan hänsyn till Börje M:s åsikt att avtalet kunde ge upphov till stora framtida vinster.

I kapitalbolagets årsredovisning för år 1998 togs lageraktier upp till 42 mnkr. A-son har antecknat att lagret bestod av aktier i databolaget, att anskaffningsvärdet (42 mnkr) var betydligt lägre än marknadsvärdet och att han hade tagit stickprov. I A-sons dokumentation finns inget som verifierar vare sig lagrets existens eller dess värde. Inte heller framgår omfattning och inriktning av eventuella stickprov. På RN:s fråga om hur aktierna förvärvades och hur A-son har

kontrollerat äganderätten till aktierna har han uppgett att samtliga aktier tecknades i emissions- och garantiavtal med databolaget. Trots flera skrivelser från RN har A-son inte till RN insänt vare sig några handlingar som visar att stickprov har tagits eller några dokument som verifierar äganderätten eller aktiernas marknadsvärde per balansdagen den 31 december 1998.

Vidare redovisade kapitalbolaget i sin årsredovisning långfristiga skulder med ca 63 mnkr. A-son har antecknat att beloppet avsåg skuld till Börje M. På RN:s fråga om hur A-son hade förvässat sig om att kapitalbolaget hade denna skuld har han uppgett att detta skedde genom kontroll av avtal. Trots RN:s fråga härom har A-son inte närmare förklarat vilket eller vilka avtal han avser. Det enda avtal som finns i de handlingar som tillställts RN är PH-avtalet från augusti 1998 undertecknat av Börje M som representant för både säljare och köpare. I detta avtal anges dock inte någon exakt summa utan endast "mellan 60 och 65 miljoner kronor". A-son har inte förklarat hur han, mot denna bakgrund, förvässade sig om att det var korrekt att som skuld bokföra ca 63 mnkr. I kapitalbolagets årsredovisning togs även upp kortfristiga skulder, med ca 44,8 mnkr. A-son har uppgett att beloppet i sin helhet utgjorde skuld till databolaget. Han har inte till RN insänt någon handling som verifierar vare sig beloppet eller motparten.

RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete avseende kapitalbolaget för år 1999

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation även för år 1999. Förutom årsredovisning och revisionsberättelse har han till RN även för detta år insänt vissa kortfattade anteckningar. Även i A-sons dokumentation för år 1999 saknas underlag som verifierar värdet och existensen av väsentliga balans- och resultatposter. I årsredovisningen saknas notupplysningar. Enda information under rubriken Redovisningsprinciper och bokslutskommentarer är: "Belopp i kronor om inget annat anges."

Kapitalbolaget redovisade "vinst aktier" med 50,3 mnkr, dvs. en nettoredovisning. A-sons enda anteckning beträffande denna post är att vinsten enligt Börje M var ett resultat av de rättigheter som beskrivits i PH-avtalet. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har gjort någon granskning av posten. Det finns i hans dokumentation inte heller något som verifierar att denna resultatpost ens existerade. På RN:s fråga om vilka aktieaffärer som hade gjorts och omfattningen av dessa har A-son uppgett: "Ett hundratal". Som förklaring till att försäljningarna inte har bruttoredovisats har A-son angett: "Av konkurrensskäl." Han har inte, trots RN:s förfrågan, förklarat varför av revisionsklienten påstådda konkurrensskäl skulle utgöra någon godtagbar grund för att frånga bruttoredovisning. På RN:s fråga om vilka kontroller A-son hade gjort av aktieförsäljningarna har han anfört att samtliga försäljningar grundade sig på avräkningsnotor och att granskade notor stämde till 100 procent. A-son har inte bifogat några handlingar som verifierar hans uppgifter.

Kapitalbolaget redovisade avskrivningar med 52,5 mnkr. A-son har antecknat att enligt Börje M sammanhängde den kraftiga minskningen av värdet av de immateriella anläggningstillgångarna med PH-avtalet. Vidare har A-son noterat följande: "Minskningen är reell och innebär att balansräkningen rensas från ett övervärde på 52,5 mnkr." Han har också antecknat följande: "Rättigheternas värde enligt avtalet minskar i takt med de vinster, som avtalet ger upphov till. Enligt [Börje M] kan detta styrkas." Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte gjort någon egen bedömning av avskrivningsbehovet. Inte heller har A-son förklarat vare sig hur han hade förvässat sig om att minskningen var reell eller varför 52,5 mnkr var övervärden.

I kapitalbolagets årsredovisning för år 1999 togs immateriella anläggningstillgångar upp till 8 mnkr. Som framgått ovan avtalades i PH-avtalet, daterat i augusti 1998, att kapitalbolaget per den 1 januari 1998 skulle överta en skuld om 60–65 mnkr som PH-bolaget uppgavs ha till Börje M. Vidare anges att PH-bolaget som kvittning för skuldövertagandet till kapitalbolaget skulle

transferera dels vissa databolagsrättigheter, dels gasrättigheter. Under år 1999 har således rättigheternas värde, i vart fall enligt redovisningen, minskat från ca 60 mnkr till 8 mnkr. A-son har av RN ombetts förklara till vilka tillgångar det nedskrivna beloppet hänförde sig. På denna fråga har han svarat: "De rättigheter som överfördes från [PH-bolaget]." På RN:s fråga om vilka immateriella rättigheter det var som bedömdes ha värdet 8 mnkr har A-son uppgett: "Resterande rättigheter enligt PH-avtalet". Trots flera skrivelser från RN har A-son inte besvarat frågan till vilka rättigheter det under år 1999 nedskrivna /avskrivna beloppet hänförde sig eller vilka immateriella tillgångar som fanns kvar per balansdagen den 31 december 1999 och som bedömdes ha värdet 8 mnkr.

I årsredovisningen för år 1999 redovisades lageraktier med 23 mnkr. A-son har antecknat att lageraktierna var värderade till anskaffningsvärde och att detta var lägre än marknadsvärdet samt att stickprov hade tagits. På RN:s fråga om hur A-son kontrollerat aktiernas anskaffningsvärden har han uppgett att kontroll hade skett mot avräkningsnotor. Vidare har A-son på RN:s fråga om hur han hade kontrollerat äganderätten till aktierna uppgett att detta skedde genom kontrolluppgift från VPC. A-son har inte till RN insänt vare sig någon handling som verifierar eventuella stickprov eller något dokument som visar aktiernas marknadsvärde per balansdagen, den 31 december 1999. Inte heller har någon kontrolluppgift från VPC tillställts RN trots begäran därom.

Kapitalbolaget redovisade år 1999 kortfristiga fordringar med 10 mnkr. A-sons enda anteckning är att fordringarna var "relevanta och likvida". Han har uppgett att i posten ingick bl.a. en fordran om 6,8 mnkr (föregående år 1,75 mnkr) mot Jan-Axel N. På RN:s fråga hur A-son hade bedömt fordringarnas värde har han endast uppgett: "Nedskrivning har inte ansetts erforderlig". A-son har trots flera skrivelser från RN inte förklarat hur han kom fram till att denna fordran kunde tas upp till sitt nominella belopp eller varför posten hade ökat kraftigt jämfört med närmast föregående räkenskapsår.

Enligt årsredovisningen avsåg ställda panter, 1,25 mnkr, aktier i databolaget trots att kapitalbolaget inte ägde några sådana aktier. A-son har uppgett att aktierna "formellt" ägdes av ett försäkringsbolag. Han har dock inte förklarat varför kapitalbolaget pantsatt tillgångar som det inte ägde.

Kapitalbolaget redovisade ansvarsförbindelser med 21,4 mnkr. I A-sons dokumentation saknas underlag och noteringar om överväganden beträffande denna post. Per balansdagen den 31 december 1999 uppgick kapitalbolagets egna kapital till endast 158 661 kr samtidigt som bolaget hade ansvarsförbindelser om 21,4 mnkr. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte reflekterat över de betydande risker detta kunde medföra för bolagets fortbestånd. A-son har på RN:s fråga uppgett att beloppet avsåg anskaffningskostnad för aktier enligt säljoption. A-son har inte till RN insänt några handlingar som verifierar hans uppgifter.

Sammanfattningsvis har A-son vad gäller åren 1998 och 1999 anförat att av honom reviderade poster hade funnits i kapitalbolagets bokföring och att värdet hade framgått av bolagets verifikationer. Han har hävdade att han hade granskat "allegat och bokföring" samt tillagt bl.a. följande: "Tillgångarna är inte för högt värderade". A-son har också uppgett att bokföring och bokslut hade skett manuellt i dagbok för åren 1998 och 1999 och att underlag borde ha "eftersträvat i större omfattning". A-son har också hävdade att företagsledarens ökade arbetsbelastning var en förklaring till de knapphändiga årsredovisningarna. Som förklaring till att uppgifter saknades i årsredovisningarna har A-son även anförat att styrelsen har uppgett att bolaget "av sekretesskäl tvingats att utelämnat detaljerade uppgifter". Han har inte besvarat RN:s fråga varför av revisionsklienten påstådda sekretesskäl skulle innebära att tvingande regler i årsredovisningslagen (1995:1554) inte behövde tillämpas. Han har slutligen tillagt att han inte har någon ytterligare dokumentation utöver vad som har insänts till RN och som beskrivits ovan.

RN gör följande bedömning

Som framgått ovan har kapitalbolaget enligt årsredovisningen för år 1998 förvärvat immateriella tillgångar för 64 mnkr. Förvärvet hade skett från ett bolag företrätt av samma person som kapitalbolaget, dvs. PH-avtalet hade inte tillkommit mellan oberoende parter. Härutöver fanns ytterligare indikationer som borde ha föranlett A-son att göra självständiga granskningar av existensen och värdet av kapitalbolagets immateriella rättigheter. Som exempel kan nämnas att det var osäkert huruvida Börje M hade förvärvat fordringsrättigheter mot PH-bolaget samt att aktiviteterna i gasprojektet hade upphört vid tidpunkten för kapitalbolagets förvärv av påstådda gasrättigheter. Som framgått ovan har A-son antecknat och även till RN inledningsvis uppgett att han förlitade sig på de uppgifter han hade erhållit av kapitalbolagets styrelseledamot, Börje M. A-son har i ett senare yttrande till RN anfört att han har gjort en egen bedömning. Denna kan dock inte verifieras av någon dokumentation. RN har funnit att A-sons revisionsdokumentation är mycket bristfällig. Som framgått av flera citat ovan har A-son även lämnat mycket kortfattade svar på RN:s frågor. RN konstaterar således att A-son inte genom någon dokumentation har visat och inte heller på annat sätt har gjort troligt att han har vidtagit några godtagbara revisionsåtgärder eller ens försökt att förvissa sig om existensen och värdet av väsentliga balans- och resultatposter i kapitalbolaget för räkenskapsåren 1998 och 1999. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar.

Vad slutligen gäller utformning av revisionsberättelser föreskrivs i 10 kap. 27-30 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) vilken information som obligatoriskt skall ingå.¹ Utöver denna lagstadgade information bör, enligt en rekommendation från FAR, viss ytterligare information tas in i revisionsberättelsen.² Denna rekommendation får anses ge uttryck för god revisionssed. Genom att inte utforma sina revisionsberättelser i enlighet med denna rekommendation har A-son brutit mot god revisionssed.

PH-bolaget

Anmälan och övriga handlingar i ärendet

Som framgått ovan avyttrade PH-bolaget, enligt PH-avtalet, per den 1 januari 1998, vissa databolagsrättigheter och gasrättigheter. Konkursförvaltaren har inte funnit stöd för att PH-bolaget någonsin hade förvärvat eller förfogat över databolagsrättigheterna. Vad gäller gasrättigheterna var dessa enligt förvaltaren endast en bokföringspost hos PH-bolaget utan konstaterat värde. RN har tagit del av PH-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren den 1 juli 1996–30 juni 1997, 1 juli 1997–30 juni 1998, 1 juli 1998–30 juni 1999 och 1 juli 1999–30 juni 2000. Av dessa framgår inte att PH-bolaget någonsin ägt de tillgångar som avyttrats. A-son var revisor i PH-bolaget, i vart fall för räkenskapsåren 1996/97, 1997/98, 1998/99 och 1999/2000.

Av skrivelser från konkursförvaltaren till RN framgår vidare att PH-bolaget försattes i likvidation av dåvarande PRV (numera Bolagsverket) den 6 oktober 1998 eftersom bolaget inte i rätt tid hade inkommit med årsredovisningar. Enligt Börje M var skälet att han på grund av tidsbrist inte hade fullgjort bokföringen och därmed inte heller hade upprättat några årsredovisningar. När Börje M i juni 2000 besökte sin advokat uppges han ha medfört räkenskaphandlingar i två plastkassar. Handlingarna försvann från advokatens kontor den 30 juni 2000 i samband med flyttning av kontoret. Enligt konkursförvaltaren hade vid denna tidpunkt inte

¹ Denna bestämmelse fanns år 1998 i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen.

² Revisionsprocessen, avsnitt 2.5 Rapportering. RS har ersatt Revisionsprocessen fr.o.m. revisionen av det räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2003. För dessa revisioner gäller beträffande revisionsberättelser RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag.

inkommit några räkenskapshandlingar till PRV för räkenskapsåren 1996/97, 1997/98 och 1998/99. Årsredovisningar för dessa räkenskapsår inkom till PRV först den 21 december 2000. A-son har för samtliga år avgett rena revisionsberättelser.

Årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 1996/97, 1997/98, 1998/99 och 1999/2000

RN har för räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 tagit del av A-sons dokumentation inklusive årsredovisningar och revisionsberättelser avseende PH-bolaget. För räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 har RN tagit del av endast årsredovisningar och revisionsberättelser. RN konstaterar att utformningen av årsredovisningarna för räkenskapsåren 1997/98, 1998/99 och 1999/2000 strider mot årsredovisningslagen.³ Som exempel kan nämnas att notupplysningar helt saknas och att rubrikerna i balans- och resultaträkningar inte överensstämmer med de uppställningsformer som föreskrivs i bilagorna 1–3 till nämnda lag. A-son har inte förklarat skälen till att han godtog dessa avvikelser. Såvitt framgår av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 1997/98, när årsredovisningslagen första gången skulle tillämpas, har han inte ens uppmärksammat att ny redovisningslagstiftning hade tillkommit.

A-son revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98 är daterad den 15 september 1998. Hans revisionsberättelser för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 är båda daterade den 15 september 2000. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1998/99 inte anmärkt på att årsredovisningen var för sent avgiven. Som framgått ovan hade årsredovisningar för samtliga tre här aktuella räkenskapsår inkommit till PRV först den 21 december 2000. A-son har inte besvarat RN:s fråga om varför han ansåg att han kunde avge rena revisionsberättelser för tre räkenskapsår för PH-bolaget trots att räkenskapsmaterialet hade förkommit.

A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997/98, 1998/99 och 1999/2000 består vardera av endast fem meningar. Han har även i dessa revisionsberättelser intygat att respektive årsredovisning hade ”upprättats enligt aktiebolagslagen”.

RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete avseende PH-bolaget för räkenskapsåren 1996/1997 och 1997/1998

PH-bolaget, räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98. Han har till RN för respektive räkenskapsår insänt några kortfattade anteckningar som i princip innebär att årsredovisningen stämmer med bokförda poster. I A-sons dokumentation för räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 finns inte något material som verifierar värdet och existensen av väsentliga balans- och resultatposter. Han har båda räkenskapsåren antecknat att bolagets skuld till aktieägaren översteg det negativa egna kapitalet och därför antecknat slutsatsen ok. A-son har, på RN:s förfrågan, också beträffande PH-bolaget uppgett att han inte har någon ytterligare dokumentation utöver den som insänts till RN.

PH-bolaget, räkenskapsåret 1996/1997

Till materialet från konkursförvaltaren är bifogat det ovan nämnda S-avtalet, daterat i januari 1997, enligt vilket ”Jan J” uppges ha förvärvat S:s och R:s fordringsrättigheter mot PH-bolaget. A-son har antecknat att ”aktieägaren” Börje M under räkenskapsåret 1996/97 hade övertagit S:s

³ För räkenskapsåret 1996/97 fanns regler om årsredovisningens utformning i 11 kap. aktiebolagslagen i dess dåvarande utformning.

och R:s fordringar mot PH-bolaget och att redovisad långfristig skuld om 73 mnkr utgjorde resterande skuld med anledning av transaktionen med nämnda finansbolag. A-son har inte förklarat varför han godtog att Börje M stod som ny ägare, när avtalet hade undertecknats av Jan J, och inte heller till RN ingett något underlag som verifierar att Börje M var ny ägare.

PH-bolaget redovisade extraordinära intäkter med 26,5 mnkr och kostnadsräntor med 20,0 mnkr. A-son har antecknat att beloppet var en följd av S-avtalet. Beräkningar och underlag saknas i det material som insänts till RN. A-son har inte heller i efterhand tillställt RN underlag som verifierar beloppet.

Vidare redovisade PH-bolaget "Vinst aktier" med 6,3 mnkr. A-son har antecknat att försäljningsintäkterna uppgick till 12,96 mnkr och att inköpskostnaden för aktierna uppgick till 6,71 mnkr. A-son har inte förklarat hur han hade förvissat sig om att inköp och försäljningar skett till de belopp som han har antecknat och inte heller bifogat underlag som verifierar dessa belopp.

PH-bolaget, räkenskapsåret 1997/1998

Av PH-avtalet (som kommenterats ovan) framgår att PH-bolaget per den 1 januari 1998 avyttrade tillgångar för mellan 60 och 65 mnkr till kapitalbolaget. I PH-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1997/98 har redovisats extraordinära intäkter med 60,0 mnkr. Såvitt framgår av PH-bolagets redovisning har dessa tillgångar aldrig redovisats som tillgångar i PH-bolaget. A-son har antecknat att kapitalbolaget enligt PH-avtalet övertog "extraordinära rättigheter samt betalningsansvaret till aktieägaren" samt att skuldminskningen "återspeglas i resultaträkningen i form av extraordinära intäkter". Han säger sig också ha tagit del av avtal rörande provisioner och inköpsrättigheter avseende databolagsaktier. A-son har inte, trots RN:s förfrågan, presenterat underlag som verifierar att tillgångarna per den 1 januari 1998, dvs. vid överlåtelsen till kapitalbolaget, faktiskt ägdes av PH-bolaget.

A-son har uppgett att han erhållit bekräftelse på PH-bolagets äganderätt i gasprojektet genom dokumentation från Bergmästarämbetet. A-son har inte, trots RN:s begäran, insänt underlag som verifierar vare sig existensen eller värdet av eventuella gasrättigheter.

PH-bolaget redovisade en vinst om 6,1 mnkr från försäljning av aktier. A-son har antecknat att försäljningsintäkterna uppgick till 26,8 mnkr och inköpskostnad för aktierna till 20,7 mnkr. Underlag saknas helt i hans dokumentation beträffande såväl försäljningar som inköp. A-son har inte heller beträffande dessa transaktioner förklarat hur han hade förvissat sig om att inköp och försäljningar skett till de belopp som han antecknat eller bifogat underlag som verifierar beloppen.

RN gör följande bedömning

Inte heller beträffande PH-bolaget har A-son, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, gjort sannolikt att han har haft grund för att uttala sig om väsentliga resultat- och balansposter. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte för något av de här aktuella räkenskapsåren bedömt värdet och existensen av väsentliga poster.

Bestämmelser om ett aktiebolags årsredovisning fanns tidigare i aktiebolagslagen. Sådana regler ingår numera i årsredovisningslagen som trädde i kraft den 1 januari 1996. Denna lag skulle (med vissa undantag) tillämpas första gången avseende det räkenskapsår som inleddes närmast efter den 31 december 1996. RN finner att A-son har godtagit årsredovisningar vars utformning strider mot årsredovisningslagen. Såvitt framgår av hans dokumentation för år 1997/98 har han inte uppmärksammat att ny redovisningslagstiftning hade tillkommit. Det är anmärkningsvärt att A-son inte synes ha haft kännedom om denna för en revisor viktiga lagänd-

ring. RN konstaterar att A-son inte har gjort troligt att han har utfört några godtagbara revisioner av PH-bolaget.

Genom tillkomsten av årsredovisningslagen följer även att hänvisningen i revisionsberättelserna till tillämplig lag måste ändras för räkenskapsår som började den 1 januari 1997 eller senare. Av 10 kap. 28 § aktiebolagslagen följer att en revisor i sin revisionsberättelse för ett aktiebolag skall uttala huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.⁴ A-son har trots detta krav fortsatt att i sina revisionsberättelser hänvisa till aktiebolagslagen. Revisionsberättelsernas kortfattade utformning har kommenterats tidigare under RN:s bedömning beträffande kapitalbolaget.

MD-bolaget

Anmälan och övriga handlingar i ärendet

MD-bolaget redovisade räkenskapsåren 1997–2001 patent med 544 501 kr. Av förvaltarberättelsen framgår att patenten hade beviljats under 1970-talet och löpte ut 20 år senare. Av årsredovisningarna framgår att bolaget, efter räkenskapsåret 1996, inte hade redovisat några intäkter eller kostnader. Enligt konkursförvaltaren har Börje M bekräftat att rättigheterna saknade värde och hade så gjort alltsedan patenten upphörde att gälla. Förvaltarens slutsats blir därför att tillgångarna borde ha skrivits ned till noll kronor redan år 1997. Om så skett hade MD-bolagets registrerade aktiekapital varit förbrukat i sin helhet varför skyldighet uppkom att upprätta kontrollbalansräkning.

I det material som konkursförvaltaren insänt till RN finns en fusionsplan, daterad den 1 december 2000, enligt vilken fusion skulle genomföras så att PH-bolaget i likvidation skulle gå upp i MD-bolaget. Vidare finns ett inte undertecknat revisorsyttrande, daterat den 1 december 2000, i vilket A-son intygar att han har granskat fusionsplanen och att granskningen har skett enligt FAR:s rekommendationer. Enligt konkursförvaltaren har fusionen skett i syfte att undgå likvidation för PH-bolaget. Som framgår nedan har A-son anfört att syftet med fusionen var att uppnå samordningsvinster.

RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete avseende MD-bolaget för räkenskapsåren 1997–2001

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1997–2001. A-son har för dessa år avgett rena revisionsberättelser. Han har till RN för respektive räkenskapsår insänt några mycket kortfattade anteckningar som i princip innebär att årsredovisningen stämmer med bokförda poster. A-son har i samtliga sina revisionsberättelser intygat att respektive årsredovisning hade ”upprättats enligt aktiebolagslagen”. Även dessa revisionsberättelser är utformade enligt den kortfattade form som beskrivits ovan under avsnittet om kapitalbolaget.

A-son har anfört att MD-bolaget var vilande under åren 1997–2001 varför några ”allegat” inte hade presenterats. Han har tillagt följande: ”Utförd granskning styrker att MD-bolaget varit vilande. Rena revisionsberättelser kan lämnas.” A-son har även uppgett att han inte har någon ytterligare dokumentation utöver den som insänts till RN och som beskrivits ovan.

Som framgår av anmälan har MD-bolaget åren 1997–2001 redovisat patent med 544 501 kr vilket under de aktuella åren utgjorde mellan 92 och 99,99 procent av respektive balansomslutning. I den dokumentation som A-son har sänt in till RN, tre sidor per räkenskapsår,

⁴ Denna bestämmelse fanns år 1998 i 10 kap. 10 § aktiebolagslagen.

finns inget som verifierar vare sig existensen eller värdet av några tillgångar. Av A-sons anteckningar kan inte utläsas att han någon gång under räkenskapsåren 1997–2001 har reflekterat över patentens värde utan endast antecknat att tillgångarna bestod av under tidigare år förvärvade patent och patentandelar. Han har därefter antecknat att verksamheten var vilande samt ”Slutsats ok”. A-son har uppgett att balansräkningens poster var i det närmaste identiska åren 1997–2001. Han har tillagt följande: ”Anledning att ifrågasätta posternas balansgillhet har inte funnits, utan [Börje M:s] försäkran om oförändrade värden (patenträttigheter) har accepterats.”

Av förvaltarberättelsen för MD-bolaget framgår att beslut fattats i december 2000 om fusion mellan MD-bolaget och PH-bolaget. I förvaltningsberättelsen för år 2000 avseende MD-bolaget saknas information om att fusion med PH-bolaget hade beslutats. A-son har till RN uppgett att han har lämnat revisorsyttrande över fusionsplanen samt att syftet med fusionen var att göra samordningsvinster, särskilt avseende organisation och administration. A-son har inte, trots RN:s begäran, ingett kopia av detta yttrande försett med hans namnteckning. A-son har inte vare sig genom dokumentation eller på annat sätt verifierat att han har utfört någon granskning av fusionsplanen. Av PH-bolagets årsredovisning för år 1999/00 och av MD-bolagets årsredovisningar för åren 1997–2000 framgår att PH-bolaget hade varit vilande under räkenskapsåret 1999/00 och MD-bolaget hela tiden räkenskapsåren 1997–2000. A-son har, trots RN förfrågan, inte förklarat vilka samordningsvinster, avseende ”organisation och administration” som han ansåg kunde göras mellan två bolag som båda var vilande i december 2000, då fusion beslutades.

RN gör följande bedömning

A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, gjort sannolikt att han har gjort några försök att bedöma värdet av patenten. Att några intäkter inte redovisades i MD-bolaget under åren 1997–2001 utgjorde starka indikationer på att värdet av patenten kunde ifrågasättas. A-son har inte heller verifierat att han har granskat den fusionsplan som hade upprättats i december 2000. RN drar slutsatsen att A-son inte heller beträffande MD-bolaget har visat eller gjort troligt att han för åren 1997–2001 har genomfört några godtagbara revisioner.

Också A-sons revisionsberättelser för MD-bolaget är utformade på ett sätt som strider mot god revisionssed och har hänvisning till lagstiftning som inte längre är aktuell i sammanhanget. Detta har kommenterats tidigare under RN:s bedömning beträffande kapitalbolaget och PH-bolaget.

RN:s sammanfattande bedömning

Som framgått ovan har RN granskat A-sons revisionsarbete i tre revisionsuppdrag och avseende flera räkenskapsår. A-sons eventuella revisionsåtgärder är genomgående mycket bristfälligt dokumenterade. RN har granskat A-sons revisionsarbete dels utifrån anmälningar från en konkursförvaltare, dels med avseende på enligt respektive årsredovisning mycket väsentliga poster och har för samtliga bolag och räkenskapsår funnit avsevärda brister. Sålunda ger RN:s utredning inte vid handen att A-son har haft godtagbara underlag för att verifiera existensen och värdet av betydande resultat- och balansposter. I stället har han i samtliga här behandlade revisionsuppdrag okritiskt godtagit redovisning av resultat- och balansposter utifrån olika avtal och muntliga uppgifter från en företagsledare trots att det genomgående har funnits flera starka indikationer på att resultat- och balansposternas bokförda värden var behäftade med betydande osäkerhet. En särskild sådan omständighet var att ett i detta sammanhang mycket viktigt avtal hade undertecknats av samma person som representant för både säljare och köpare. A-sons

underlåtenhet att ifrågasätta väsentliga balans- och resultatposter strider mot grundläggande principer för god revisionssed.

Vidare är det allvarligt att A-son har godtagit årsredovisningar vars utformning strider mot tvingande bestämmelser i årsredovisningslagen och att han har avgett revisionsberättelser enligt en utformning som upphört att gälla och med hänvisning till inte längre relevant lagstiftning.

A-son har genom det anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.