

D 15/10

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. Under den period som omfattas av RN:s beslut ägdes aktiebolaget till lika delar av ett kommunalförbund och en ekonomisk förening.

RN har tagit del av A-sons grundakt för aktiebolaget.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

År 2004 förvärvade aktiebolaget komplementärsandelen i ett kommanditbolag för en krona. Andelens substansvärde var vid tidpunkten för förvärvet negativt med ca 1,2 miljoner kr. Kommanditbolagets verksamhet bestod i att årligen arrangera ett lokalt evenemang som riktade sig till allmänheten. Evenemanget finansierades bland annat genom offentliga medel, bidrag från näringslivet och inträdesavgifter.

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2004–2006 redovisade aktiebolaget komplementärsandelen till anskaffningsvärdet en krona, ökat med kapitaltillskott och med aktiebolagets andelar i kommanditbolagets resultat. Av aktiebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 framgår att aktiebolagets andel i kommanditbolagets resultat under åren 2004, 2005 och 2006 uppgick till 670 325 kr, 421 346 kr respektive 220 890 kr. I aktiebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 redovisades komplementärsandelen med 2 212 562 kr. Andelens substansvärde uppgick per balansdagen år 2006 till 1 014 140 kr. Aktiebolagets balansomslutning uppgick till 4 401 351 kr.

Aktiebolagets hade ett registrerat aktiekapital om 300 000 kr. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 redovisade aktiebolaget ett eget kapital som uppgick till 905 861 kr.

Av A-sons grundakt framgår att aktiebolagets styrelse under räkenskapsåret 2006 beslutade att inte göra en nedskrivning av komplementärsandelen. RN har noterat att det inte kan utläsas av revisionsdokumentationen vilken bedömning A-son gjorde av styrelsens beslut vid sin revision av räkenskapsåret 2006.

RN har förelagt A-son att förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta aktiebolagets redovisning av andelen i kommanditbolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006. Han har därvid anfört följande. Räkenskapsåren 2004–2006 uppvisade kommanditbolaget positiva resultat med totalt 1 312 561 kr. Aktiebolagets styrelse hade löpande under dessa år gjort en positiv bedömning av resultatutvecklingen i kommanditbolaget. Med anledning av de historiska resultatutfallen samt av styrelsens bedömning avseende framtiden hade han vid avlämnandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006 inga skäl att inte godta styrelsens redovisning av posten.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på. Detta framgår av punkten 2 i RS 500 Revisionsbevis (RS 500). I punkten 15 i RS 500 finns ett antal kriterier som kan användas vid bedömningen av tillförlitligheten i ett revisionsbevis. I denna punkt anges bland annat att revisionsbevis från externa källor är tillförlitligare än revisionsbevis som har internt ursprung, att revisionsbevis som revisorn har skaffat sig direkt på egen hand är tillförlitligare än revisionsbevis som har inhämtats från företaget och att revisionsbevis i form av

dokument och skriftliga uttalanden är tillförlitligare än revisionsbevis grundade på muntliga uttalanden. Av punkten 40 i FAR SRS Ramverk för bestyrkandeuppdrag framgår vidare att en revisor ska planera och utföra bestyrkandeuppdrag med en professionellt skeptisk inställning. Detta innebär bland annat att revisorn kritiskt och ifrågasättande ska bedöma hur giltiga de revisionsbevis är som han eller hon har inhämtat.

Det som RN har att pröva i ärendet är A-sons granskning av aktiebolagets redovisning av andelen i kommanditbolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006. Frågan om det fanns behov av att göra en nedskrivning av andelens värde var väsentlig, inte minst mot bakgrund av att en nedskrivning av andelen till dess substansvärde skulle ha aktualiserat frågan om upprättande av en kontrollbalansräkning enligt bestämmelserna i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551). Det kan också noteras att aktiebolaget till hälften ägdes av ett kommunalförbund och att kommanditbolagets verksamhet delvis finansierades med offentliga medel. Aktiebolagets verksamhet hade således betydande offentliga inslag. Dessa omständigheter gjorde att det fanns skäl för A-son att ägna frågan särskild uppmärksamhet vid sin revision.

A-son har anfört två grunder för att godta aktiebolagets redovisning av andelen i kommanditbolaget räkenskapsåret 2006; dels kommanditbolagets tidigare redovisade positiva resultat, dels styrelsens positiva syn på bolagets framtida utveckling.

Kommanditbolagets intäkter utgjordes i stor utsträckning av bidrag, dels offentliga bidrag, dels bidrag från näringslivet. Bidragsgivares möjlighet och vilja att lämna bidrag är normalt beroende av flera olika faktorer som är hänförliga både till bidragsgivarens egna förhållanden och till den mottagande verksamheten. Bidragsflöden är därför typiskt sett svåra att förutsäga och kan komma att ändras snabbt. Det fanns alltså en osäkerhet om kommanditbolagets framtida intäktsflöden. Vidare är det utrett att kommanditbolagets resultat – även om de var positiva – hade minskat markant under räkenskapsåren 2005 och 2006, i förhållande till de föregående årens resultat. Mot den bakgrunden kunde A-son inte lägga kommanditbolagets historiska resultat till grund för ett antagande om att bolaget även fortsättningsvis skulle komma att generera sådana positiva resultat att värderingen av andelen var försvarbar.

Av A-sons uppgifter har framgått att värderingen av aktiebolagets andel i kommanditbolaget baserade sig på antaganden om att kommanditbolaget skulle fortsätta att generera positiva resultat. Styrelsens bedömningar av kommanditbolagets framtida utveckling hade i sig ett visst värde som revisionsbevis, men detta måste bedömas som begränsat. I den ekonomiska situation som kommanditbolaget befann sig fanns det starka skäl för A-son att kritiskt pröva styrelsens bedömningar, eftersom värderingen av andelen hade stor betydelse för aktiebolaget. Det framgår inte av A-sons yttranden till RN att han gjorde någon kritisk granskning av styrelsens bedömning eller av de underlag som låg till grund för denna. Han har inte heller gjort gällande att han vid sin bedömning av kommanditbolagsandelens värde tog del av eller beaktade något skriftligt material rörande bolagets framtida utveckling. RN finner att de revisionsbevis som han hade tillgång till rörande andelens värde var otillräckliga och att han skulle ha vidtagit ytterligare granskningsåtgärder för att kunna bilda sig en egen uppfattning om kommanditbolagets framtida förmåga att generera intäkter.

Sammanfattningsvis finner RN att A-sons granskning av aktiebolagets redovisning av andelen i kommanditbolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 var otillräcklig. Värderingen av andelen var av väsentlig betydelse för bedömningen av årsredovisningen som helhet. Genom den otillräckliga granskningen har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att åtgärden ska stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som har föredragit ärendet.