

## D 11

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande godkände revisorn A-son och en annan revisor. Med anledning av anmälan har RN öppnat dels detta disciplinärende avseende A-son, dels ett disciplinärende avseende den andre revisorn, dnr 2010-778.

A-son och den andre revisorn var valda revisorer i ett aktiebolag, här kallat holdingbolaget, vilket ägdes av en fysisk person, här kallad företagsledaren. Holdingbolaget hade ett dotterbolag, här kallat försäljningsbolaget, i vilket A-son och den andre revisorn också var valda revisorer. Försäljningsbolaget hade i sin tur ett dotterbolag, här kallat interiörbolaget. Vidare ägde företagsledaren ett annat aktiebolag, här kallat utvecklingsbolaget, i vilket A-son var ensam vald revisor. Företagsledaren var ensam styrelseledamot i holdingbolaget, försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget.

Försäljningsbolaget och interiörbolaget försattes i konkurs i mars 2009.

Nedan behandlas A-sons revisionsinsatser i försäljningsbolaget och i utvecklingsbolaget för räkenskapsåren 2006 och 2007 samt i holdingbolaget för räkenskapsåren 2007 och 2008. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för dessa revisioner.

### 2 Försäljningsbolaget

#### 2.1 Bakgrund

Försäljningsbolagets verksamhet bestod i tillverkning och försäljning av båtar. För räkenskapsåren 2006 och 2007 redovisade bolaget en nettoomsättning om 52 mnkr respektive 70 mnkr. Bolaget redovisade dessa båda räkenskapsår vinst från försäljning av anläggningstillgångar om 12,7 mnkr respektive 3,8 mnkr. Därefter uppgick bolagets rörelseresultat till 651 000 kr respektive 20 000 kr och årets resultat till 163 000 kr respektive 73 000 kr. I bolagets årsredovisningar anges att de är upprättade enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd.

För dessa båda räkenskapsår lämnade A-son och den andre revisorn revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. Årsredovisningarna och revisionsberättelserna avgavs den 22 mars 2007 respektive den 30 juni 2008.

#### 2.2 Försäljning och leasing av anläggningstillgångar

Den 28 december 2006 slöts ett avtal mellan försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget som innebar att försäljningsbolaget sålde dels formar till två båtmodeller, dels rättigheten till ett registrerat varumärke till utvecklingsbolaget. Köpeskillingen uppgick till 13 mnkr, varav 7 mnkr avsåg formarna och 6 mnkr avsåg varumärket. Samma dag slöts ett leasingavtal mellan bolagen vilket innebar att utvecklingsbolaget upplät rätten till formarna och varumärket till försäljningsbolaget samt att försäljningsbolaget från den dagen skulle betala en leasingavgift till utvecklingsbolaget för dessa tillgångar om 3,1 mnkr per år.

Utvecklingsbolaget sålde därefter i april 2007 de aktuella formarna vidare till ett finansbolag för 7 mnkr. Samtidigt slöts ett leasingavtal mellan försäljningsbolaget och finansbolaget som gick ut på att försäljningsbolaget leasade formarna från finansbolaget för 1,6 mnkr per år.

Den 30 april 2007 slöts ett nytt avtal mellan försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget om leasing av det aktuella varumärket. Det avtalet ersatte det ovan nämnda leasingavtalet från den 28 december 2006 såvitt avsåg varumärket. Enligt det nya avtalet skulle försäljningsbolaget för räkenskapsåret 2008 betala 600 000 kr till utvecklingsbolaget för rätten att använda varumärket. För räkenskapsåret 2007 skulle ingen ersättning för varumärket betalas.

Den 28 december 2007 slöts ännu ett avtal mellan försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget. Det avtalet innebar att försäljningsbolaget sålde dels formar till ytterligare en båtmodell, dels vissa immateriella tillgångar hänförliga till denna båtmodell till utvecklingsbolaget. De immateriella tillgångarna bestod i aktiverade utgifter för utveckling. Köpeskillingen uppgick till 19,8 mnkr, varav 13 mnkr avsåg formarna. Samma dag slöts även ett leasingavtal mellan bolagen med innebörden att utvecklingsbolaget upplät rätten till formarna och de immateriella tillgångarna till försäljningsbolaget samt att försäljningsbolaget från och med den 1 januari 2008 skulle betala en leasingavgift till utvecklingsbolaget för detta om 2,7 mnkr per år.

Av tilläggsupplysningarna i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 framgår att bolaget under år 2007 hade haft leasingkostnader om knappt 1 mnkr för formar till två båtmodeller. Vidare innehåller tilläggsupplysningarna uppgift om framtida leasingavgifter om 7,2 mnkr, varav 1,6 mnkr uppgavs förfalla till betalning inom ett år och 5,7 mnkr uppgavs förfalla till betalning senare än ett år men inom fem år.

A-sons dokumentation innehåller de ovan nämnda avtalen mellan försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget. I dokumentationen för räkenskapsåret 2006 finns det en anteckning om att formar för två båtmodeller hade sålts till utvecklingsbolaget för 13 mnkr och genererat en vinst om samma belopp eftersom de var helt avskrivna. I dokumentationen för räkenskapsåret 2007 finns det en anteckning om att försäljningsbolaget per balansdagen hade sålt formarna och de aktiverade utgifterna för en viss båtmodell till utvecklingsbolaget och att försäljningen av de aktiverade utgifterna hade resulterat i en vinst om ca 3 mnkr medan försäljningen av formarna hade medfört en obetydlig förlust.

Det kan inte utläsas av A-sons dokumentation för något av de båda räkenskapsåren om han gjorde några överväganden rörande vare sig prissättningen av de sålda tillgångarna eller det förhållandet att försäljningsbolaget fortsättningsvis skulle behöva betala väsentliga belopp för rätten att få använda de tillgångar som bolaget hade sålt till utvecklingsbolaget. Det framgår inte heller om han uppmärksammade att bolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007, som tilläggsupplysning rörande framtida leasingkostnader, endast redovisade de kostnader avseende de två formar som avsågs i avtalet med finansbolaget och att uppgift om framtida leasingkostnad för rätten att använda varumärket och de formar som avsågs i avtalen från december 2007 saknades.

A-son har av RN förelagts att redogöra för sin granskning av prissättningen av de sålda tillgångarna. Han har också förelagts att redogöra för på vilken grund han godtog att bolaget inte lämnade någon tilläggsupplysning i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 om den leasingkostnad som enligt avtalet från den 28 december 2007 skulle betalas från och med den 1 januari 2008.

A-son har anfört följande.

Vid granskningen utgick han från den s.k. going concern-principen. Han granskade budgetar för de överlåtna tillgångarna och aktuellt orderläge och fann att budgetarna var rimliga och att försäljningsbolaget skulle kunna bära kostnaderna för tillgångarna. I augusti 2006 deltog han vid ett möte med företagsledaren och presumtiva köpare av försäljningsbolaget alternativt av bolagets inkråm. Vid mötet berördes prissättning av bolagets inkråm, varvid formar och

varumärke var frågor som lyftes fram. Prisnivån vid diskussionerna överensstämde med priset i det upprättade överlåtelseavtalet. Han diskuterade de aktuella överlåtelseavtalens och leasingavtalens villkor och innebörd med en advokat som var delaktig i upprättandet av avtalen. Utifrån den diskussionen bedömde han att villkoren var rimliga. Vad gäller de former som såldes till utvecklingsbolaget i december 2006 diskuterade han också med ett finansbolag om vilka finansiella ramar som skulle gälla för eventuell finansiering av formarna, och diskussionen bekräftade prissättningen vid överlåtelsen. Diskussionerna med finansbolaget bekräftades under maj 2007 genom att bolaget erhöll finansiering av formarna från finansbolaget. Företagsledaren uppgav att det även beträffande de former som såldes till utvecklingsbolaget i december 2007 fördes diskussioner om finansiering med finansbolaget. Han fick dock inte del av något avtal om detta före undertecknandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2007. Vad avser leasingavtalen fanns det inte några jämförbara priser för liknande utrustning att tillgå på marknaden, och han ansåg därför att prissättningen i avtalen kunde bedömas med stöd av upprättade budgetar och orderläge. Hans slutsats var att priset på den överlåtna egendomen var marknadsmässigt och att prissättningen inte bröt mot relevanta bestämmelser i aktiebolagslagen (2005:551) eller i inkomstskattelagen (1999:1229). Han anlidade inte någon expert för värderingen, eftersom det var svårt att hitta neutral expertis med rätt kompetens.

Det förhållandet att försäljningsbolaget inte lämnade någon tilläggsupplysning om den leasingkostnad som enligt avtal från december 2007 skulle betalas från och med den 1 januari 2008 accepterade han med hänvisning till Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal, bilaga 1 punkterna 1 och 5.<sup>1</sup>

RN gör följande bedömning.

Enligt god revisionssed gäller allmänt 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 bakgrund härav är det i sådana fall särskilt angeläget för revisorn att granska vad sådana transaktioner innebär och hur de redovisas.

Försäljningsbolaget hade under räkenskapsåret 2006 sålt tillgångar för 13 mnkr till det närstående utvecklingsbolaget och samtidigt slutit avtal med detta bolag om att leasa tillbaka tillgångarna för 3 mnkr per år. Vidare hade försäljningsbolaget under räkenskapsåret 2007 sålt ytterligare tillgångar för 19,8 mnkr till utvecklingsbolaget och samtidigt slutit avtal om att leasa tillbaka tillgångarna för 2,7 mnkr per år. Till följd av försäljningarna redovisade försäljningsbolaget realisationsvinster de båda räkenskapsåren om 13 mnkr respektive 3 mnkr.

Det kan således konstateras att tillgångar under de båda aktuella räkenskapsåren hade avyttrats från försäljningsbolaget för belopp som genererade betydande realisationsvinster. Vidare kan det konstateras att bolaget utan de realisationsvinster som uppstod vid avyttringarna skulle ha redovisat betydande förluster, men att det till följd av realisationsvinsterna i stället redovisade positiva resultat. Dessa omständigheter, samt det förhållandet att det överlåtande bolaget och det förvärvande bolaget kontrollerades av en och samma person, borde ha föranlett A-son att närmare överväga transaktionernas verkliga innebörd och beakta risken för att prissättningen inte var marknadsmässig utan att transaktionernas syfte i stället var att tillskapa

---

<sup>1</sup> BFNAR 2000:4 , bilaga 1 punkt 1 lyder: "Mindre och större företag får redovisa sina leasingavtal enligt dessa allmänna råd." Punkt 5 lyder: "Leastagaren skall lämna tilläggsupplysningar i årsredovisningen om periodens leasingkostnader exklusive hyra för lokaler."

realisationsvinster som vägrade upp förlusterna i bolaget. Han skulle därför ha ifrågasatt om det var möjligt att resultatföra realisationsvinsterna i bolaget.

Varken av hans dokumentation eller hans yttranden framgår emellertid att han gjorde några sådana ifrågasättanden. I fråga om priset för den överlåtna egendomen har han hänvisat till sitt deltagande vid förhandlingar med presumtiva köpare och uppgett att han därav drog slutsatsen att de åsatta priserna var marknadsmässiga. Förhandlingar som inte har lett fram till något avtal kan emellertid, enligt RN:s bedömning, inte anses ge något tillförlitligt underlag för bedömning av egendomens marknadsvärde. Vad gäller de formlar som försäljningsbolaget överlät till utvecklingsbolaget i december 2006 kan det konstateras att utvecklingsbolaget sålde dessa vidare till finansbolaget för samma köpeskilling. A-son har uppgett att han fick bekräftelse på detta först i maj 2007, dvs. efter det att han lämnade sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006. Prissättningen vid den överlåtelserna var således inget som kunde läggas till grund för hans slutsatser vid revisionen av det räkenskapsåret. Även vad gäller de formlar som försäljningsbolaget överlät till utvecklingsbolaget i december 2007 har A-son uppgett att diskussioner om finansiering fördes med finansbolaget men att han inte fick del av något avtal innan revisionen slutfördes. Inte heller för revisionen av 2007 fanns det således någon bekräftelse av försäljningsprisets rimlighet i form av avtal med extern part.

Sammantaget finner RN att A-son inte hade grund för sin slutsats att försäljningsbeloppen var marknadsmässiga och att han inte har gjort sannolikt att han hade utrett huruvida det var möjligt för försäljningsbolaget att resultatföra realisationsvinsterna från de aktuella överlåtelserna. Eftersom överlåtelserna har avsett väsentliga belopp har han därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av försäljningsbolagets resultaträkningar och balansräkningar för räkenskapsåren 2006 och 2007. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

I försäljningsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 angavs att den var upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd. Dessa råd kräver inte att information lämnas om framtida leasingavgifter. Om det ändå lämnas sådan information, måste emellertid denna vara fullständig och korrekt. I förevarande fall valde bolaget frivilligt att lämna information om vissa leasingavgifter. Bolaget skulle då rätteligen ha lämnat information även om de avgifter som skulle betalas från och med räkenskapsåret 2008 för de tillgångar som överläts till utvecklingsbolaget i december 2007. Detta gjordes emellertid inte. A-son skulle då ha uppmanat bolagets styrelse att korrigera uppgifterna i årsredovisningen. Om sådan rättelse ändå inte gjordes, skulle han ha anmärkt på bristen i sin revisionsberättelse. Hans hänvisning till BFNAR 2000:4 medför inte någon annan bedömning. Genom att inte påtala den aktuella bristen för styrelsen och uppmana till rättelse har han åsidosatt god revisionsd.

### **3 Utvecklingsbolaget**

#### *3.1 Bakgrund*

Utvecklingsbolaget uppgav i sina årsredovisningar för räkenskapsåren 2006 och 2007 att bolagets verksamhet bestod i tillverkning, försäljning och utveckling av båtar. Bolagets redovisade nettoomsättning uppgick räkenskapsåret 2006 till 35 000 kr. För räkenskapsåret 2007 redovisade bolaget inte någon nettoomsättning. Bolagets redovisade balansomslutning uppgick vid utgången av de båda räkenskapsåren till 13,1 mnkr respektive 25,3 mnkr.

För dessa båda räkenskapsår lämnade A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. Årsredovisningarna och revisionsberättelserna avgavs den 23 mars 2007 respektive den 30 juni 2008.

### 3.2 *Förvärv av anläggningstillgångar*

Utvecklingsbolaget redovisade i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 materiella anläggningstillgångar om 7 mnkr och immateriella anläggningstillgångar om 6 mnkr. I förvaltningsberättelsen angavs att bolaget under året hade förvärvat formar och varumärkesrättigheter från försäljningsbolaget för 13 mnkr.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 redovisade utvecklingsbolaget materiella anläggningstillgångar om 13 mnkr och immateriella anläggningstillgångar om 12,2 mnkr. I förvaltningsberättelsen angavs att bolaget under året hade förvärvat formar och balanserade utvecklingskostnader från försäljningsbolaget för 20 mnkr. Vidare angavs att de formar som bolaget hade förvärvat föregående räkenskapsår hade avyttrats under räkenskapsåret 2007 till ett finansbolag för 7 mnkr.

Vad avser värdet av de förvärvade tillgångarna antecknade A-son i sin dokumentation för de båda räkenskapsåren att han, efter genomgång av erhållna uppgifter och budgetar för försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget och genomgång med försäljningsbolagets verkställande direktör, bedömde värdet vara rimligt.

Det kan inte utläsas av dokumentationen för något av de båda räkenskapsåren om A-son gjorde några överväganden rörande prissättningen av de tillgångar som utvecklingsbolaget hade förvärvat från försäljningsbolaget. Han har förelagts att redogöra för sin bedömning av värdet av tillgångarna samt grunden för sin bedömning.

A-son har i fråga om tillgångarnas värde för utvecklingsbolaget hänvisat till de överväganden han gjorde beträffande försäljningsbolaget, se avsnitt 2.2 ovan. Vidare har han anfört följande. Han talade med företagsledaren som uppgav att utvecklingsbolaget i framtiden skulle marknadsföra, utveckla, hyra ut och sälja formar och båtmodeller. Detta arbete skulle främst ske under det aktuella varumärket. Formarna, varumärket och de immateriella tillgångarna hade därför ett värde för bolaget och låg i linje med bolagets framtida verksamhet. Han anlät inte någon expert för värderingen, eftersom det var svårt att hitta neutral expertis med rätt kompetens.

RN gör följande bedömning.

Utvecklingsbolaget hade under räkenskapsåren 2006 och 2007 förvärvat egendom till betydande belopp från det närstående försäljningsbolaget. Som revisor i utvecklingsbolaget ankom det på A-son att skaffa sig underlag för en bedömning av dels om tillgångarna redovisades till rätt värde i utvecklingsbolaget, dels om överlåtelsetransaktionerna kunde betraktas som värdeöverföringar från utvecklingsbolaget till försäljningsbolaget. Sådana granskningsåtgärder framstår som särskilt angelägna mot bakgrund av vad som anförts ovan i avsnitt 2.2 om transaktioner mellan närstående parter. Ett nödvändigt led i detta arbete var att ta ställning till om köpeskillingarna var marknadsmässiga.

RN har i avsnitt 2.2 gjort bedömningen att A-son vid sina revisioner i försäljningsbolaget inte hade grund för sin slutsats att de priser till vilka egendomen överläts från försäljningsbolaget till utvecklingsbolaget var marknadsmässiga. Han har därmed inte heller haft underlag för att bedöma om en värdeöverföring hade ägt rum och inte heller om de belopp med vilka tillgångarna redovisades i utvecklingsbolagets balansräkning var rimliga. Särskilt som det här var fråga om för bolaget väsentliga balansposter hade han därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av utvecklingsbolagets resultaträkningar och balansräkningar för de båda aktuella åren. Genom att ändå göra detta och genom att utföra en bristfällig granskning har han åsidosatt god revisionsd.

## 4 Holdingbolaget

### 4.1 Bakgrund

Holdingbolagets verksamhet bestod i bland annat förvaltning av fastigheter och aktier. För räkenskapsåret 2007 lämnade A-son och den andre revisorn en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. Deras revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008 avgavs den 30 juni 2009 och avvek från standardutformningen endast på så sätt att den innehöll följande upplysning.

*”Utan att det påverkar vårt uttalande ovan vill vi fästa uppmärksamheten på att företaget redovisar en förlust på 2 777 649 kr. Detta förhållande tyder, tillsammans med omständigheterna att bolagets dotterbolag försatts i konkurs vilket innebär att bolaget saknar intäkter från konkursdagen samt att bolaget kan tvingas infria borgensåtaganden, på att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som väcker betydande tvivel om företagens förmåga att fortsätta sin verksamhet.”*

### 4.2 Lån till verkställande direktör i dotterbolag

Den 10 oktober 2006 träffades ett avtal mellan holdingbolaget och försäljningsbolagets verkställande direktör. Avtalet innebar att holdingbolaget sålde fem procent av aktierna i försäljningsbolaget till den verkställande direktören. I avtalet angavs att köpeskillingen uppgick till 120 000 kr och att betalning skulle ske genom att holdingbolaget skulle få en revers av den verkställande direktören på köpeskillingen. Den 1 mars 2007 undertecknade den verkställande direktören en revers i vilken han åtog sig att betala 120 000 kr till innehavaren med fem procents ränta. Lånefordran redovisades i holdingbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2007 och 2008 som en långfristig fordran.

Avtalet och reversen ingår i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007. I dokumentationen har han i anslutning till det aktuella lånet antecknat att bolagets styrelse bör beakta låneförbudsreglerna i 21 kap. aktiebolagslagen men även tillagt att han bedömde lånet som ”affärsmässigt”.

A-son har anfört följande.

Bedömningen att lånet var affärsmässigt grundades på 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolagslagen och det förhållandet att den verkställande direktören som anställd och ägare ska vara lojal och verka för försäljningsbolagets bästa. Utifrån den bedömningen tolkade han 21 kap. 5 § samma lag så att utlåning får ske för förvärv av ett underordnat bolag.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. den som är verkställande direktör i bolaget eller i ett annat bolag i samma koncern, det s.k. förbudet mot närståendelån. Enligt 2 § samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl, s.k. kommersiella lån. Vidare anges i 21 kap. 5 § samma lag att ett aktiebolag inte får lämna lån i syfte att gäldenären ska förvärva aktier i bolaget eller överordnat bolag i samma koncern, det s.k. förvärvslåneförbudet.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Det aktuella avtalet och reversen får anses innebära att holdingbolaget under räkenskapsåret 2007 lånade ut pengar till en person som var verkställande direktör i dess dotterbolag, försäljningsbolaget, i syfte att denne skulle förvärva aktier i försäljningsbolaget. A-son har hänvisat till att förvärvslåneförbudet i 21 kap. 5 § aktiebolagslagen inte gäller lån för förvärv av aktier i bolag som är underordnade det utlånande bolaget i en koncern. Detta utesluter emellertid inte att sådana lån kan strida mot förbudet mot närståendelån.

Den aktuella lånesituationen omfattas enligt RN:s mening av 21 kap. 1 § 2 aktiebolagslagen, eftersom lånet lämnades till den verkställande direktören i ett bolag som ingick i samma koncern som det långivande bolaget. A-son har hävdats att lånet likväl inte stred mot förbudet mot närståendelån med hänsyn till undantaget för s.k. kommersiella lån i 21 kap. 2 § första stycket 3 samma lag. För att detta undantag ska bli tillämpligt krävs att lånet är betingat av affärsmässiga skäl. Affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långivande bolagets intressen. Lånet ska alltså vara ägnat att befrämja den verksamhet som det bolaget bedriver. Vidare fordras, för att undantaget ska bli aktuellt, att lånet ska vara avsett för gäldenärens rörelse, vilket avser en vid tiden för lånet pågående näringsverksamhet.<sup>2</sup>

Vad som har framkommit i ärendet ger vid handen att holdingbolagets lån till försäljningsbolagets verkställande direktör inte var avsett för någon av denne bedrivna näringsverksamhet. RN finner därför att det aktuella lånet stod i strid med 21 kap. 1 § 2 aktiebolagslagen och att A-son således skulle ha gjort en anmärkning om detta i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2007 och 2008.

#### 4.3 Värdering av fordringar

Holdingbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2008 fordringar på försäljningsbolaget om totalt 1,7 mnkr, varav kundfordringar om 590 000 kr. Vidare redovisade holdingbolaget per samma datum kundfordringar på interiörbolaget om 342 000 kr. Holdingbolagets totala redovisade tillgångar uppgick per detta datum till 8,9 mnkr.

I fråga om kundfordringarna innehåller A-sons dokumentation för holdingbolaget en anteckning om att ”betalning har ej gjorts av fakturor då de är gamla utan dessa har bokförts mot avräkningskonton”. Vidare finns det en anteckning om att fordringarna var rätt värderade. Vad gäller övriga fordringar på försäljningsbolaget finns det en notering om att de ”bedöms kunna bestå då dessa avräknas under 2009 i samband med att [holdingbolaget] köper fastighet i dotterbolaget”.

De ovan återgivna anteckningarna i dokumentationen gjordes i juni 2009. Både försäljningsbolaget och interiörbolaget försattes som nämnts i konkurs i mars 2009.

A-son har anfört följande.

Grunden för att godta värderingen av fordringarna var att det skulle ske en avräkning i samband med att holdingbolaget skulle förvärva en fastighet från försäljningsbolaget. Enligt bokföringsordrar som han granskade uppgick köpeskillingen för fastigheten till 13 mnkr. I samband med försäljningen skulle försäljningsbolaget få en fordran på holdingbolaget om ca 2,5 mnkr. Enligt muntliga uppgifter från företagsledaren och holdingbolagets ekonomiansvarige skulle den fordran reglera samtliga mellanhavanden. Företagsledaren visade ett första utkast till avtal rörande fastighetsförsäljningen för honom. Först år 2010, i samband med revisionen av räkenskapsåret 2009, fick han veta att den slutliga köpeskillingen blev lägre än den ovan nämnda.

---

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:85 s. 804.

Även det förhållandet att försäljningsbolaget i januari 2009 betalade av 534 000 kr på försäljningsbolagets och interiörbolagets skulder utgjorde grund för att godta värderingen av fordringarna.

RN gör följande bedömning.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 redovisade holdingbolaget fordringar om ca 2 mnkr på försäljningsbolaget och interiörbolaget, vilket motsvarade ca 23 procent av holdingbolagets totala redovisade tillgångar. Fordringarna var därmed väsentliga för A-son att granska. Det förhållandet att båda gäldenärsbolagen vid tiden för revisionen var försatta i konkurs måste rimligtvis ha utgjort en särskild anledning för A-son att ifrågasätta fordringarnas värde.

Som grund för att godta fordringarna har A-son hänvisat till att viss amortering hade skett. Denna skedde dock innan gäldenärsbolagen försattes i konkurs och kunde därför inte tas till intäkt för att fortsatt betalning skulle komma att inflyta. Vidare har han hänvisat till en planerad fastighetsöverlåtelse som avsågs ske till vissa villkor som skulle reglera parternas mellanhavanden. Eftersom överlåtelsen inte hade ägt rum vid tiden för revisionen, kunde han dock inte veta om den alls skulle komma att genomföras och i så fall till vilka villkor.

RN finner att de överväganden som A-son har hänvisat till inte har gett honom tillräckliga revisionsbevis för att godta värderingen av holdingbolagets fordringar på försäljningsbolaget och interiörbolaget per den 31 december 2008. Inte heller framgår det att han på annat sätt har skaffat sig sådana revisionsbevis. Eftersom fordringarna var väsentliga, innebär detta att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av holdingbolagets resultaträkning och balansräkning i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **5 Sammanfattande bedömning**

A-son har vid sina revisioner i försäljningsbolaget och utvecklingsbolaget inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att säkerställa att genomförda transaktioner hade skett på marknadsmässiga villkor. Han har vidare godtagit en ofullständig upplysning i en årsredovisning för försäljningsbolaget. Såvitt avser utvecklingsbolaget har han utan tillräckliga revisionsbevis godtagit redovisade värden av anläggningstillgångar. Beträffande holdingbolaget har han underlåtit att anmärka på ett förbjudet lån. Vidare har han utan tillräckliga revisionsbevis godtagit redovisade värden av fordringar.

Som anförts ovan i avsnitt 2.2 är det särskilt angeläget för en revisor att med en professionellt skeptisk inställning granska transaktioner med närstående parter. Gemensamt för de ovan angivna bristerna i A-sons revisioner är att de avser förhållanden med koppling till närstående bolag. RN konstaterar att han vid sina revisioner inte har varit tillräckligt uppmärksam på de särskilda risker som är förknippade med sådana förhållanden. Bristerna i hans revisioner har fått till följd att han vid fem av de sex ovan behandlade revisionerna har tillstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen utan att ha grund för detta.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ett flertal avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att flera av de brister som läggs honom till last är allvarliga finner RN att han ska 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, 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 Björn Fredljung som har föredragit ärendet.