

D 12

1 Bakgrund

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har tagit del av kvalitetskontrollantens rapport. Av denna framgår att kontrollanten bedömde att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsmed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har bl.a. omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser avseende det aktiebolag i vilket A-son bedriver sin revisionsverksamhet (**revisionsbyrån**) samt två till revisionsbyrån närstående aktiebolag (**fastighetsbolaget** och **konsultbolaget**). A-son äger samtliga aktier och är ensam styrelseledamot i bolagen. RN har vidare granskat fem av hans revisionsuppdrag. Nedan behandlas hans revisionsarbete i ett av dessa uppdrag (räkenskapsåren 2009-04-30–2009-12-31 och 2010). Uppdraget gällde ett aktiebolag som i detta beslut benämns **cafébolaget**.

I avsnitt 2 bedöms frågan om hur A-son har fullgjort sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsbyrån och de två närstående bolagen. I avsnitt 3 behandlas hans revisionsinsatser i cafébolaget. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. Han har yttrat sig över promemorian och besvarat RN:s frågor.

2 Revisionsbyrån, fastighetsbolaget och konsultbolaget

2.1 Sent upprättade årsredovisningar (revisionsbyrån)

Årsredovisningarna för revisionsbyrån avseende räkenskapsåren 1 maj 2009–30 april 2010 och 1 maj 2010–30 april 2011 är upprättade den 29 november 2010 respektive den 16 februari 2012. I revisionsberättelserna för revisionsbyrån har den i byrån valde revisorn båda åren anmärkt på att årsredovisningarna inte hade upprättats inom de tidsramar som årsredovisningslagen (1995:1554) föreskriver.

A-son har anfört följande.

När den i revisionsbyrån valde revisorn hade erhållit bokslut och årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 fick A-son i retur ett nytt bokslut och en ny årsredovisning där ett mellanhavande med fastighetsbolaget inte fanns med. Revisorns förklaring var att det närstående bolaget var på obestånd varför den aktuella fordran var utan värde. Trots att A-son inte delade denna bedömning undertecknade han till slut den av revisorn korrigerade årsredovisningen och skickade in den till Bolagsverket. Inför följande bokslut, per den 30 april 2011, upprepade han sin uppfattning angående den aktuella posten men revisorn hävdade återigen att han gjorde en annan bedömning. Konflikten med den valde revisorn och dennes vägran att godta en revisionsbyråns fordran på fastighetsbolaget hade en förlamande inverkan på honom.

RN gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) framgår att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får RN i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Enligt 2 § 4 b revisorslagen avses med revisionsföretag bland annat ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad senast vid samma tidpunkt.

Revisionsbyråns årsredovisningar för räkenskapsåren med balansdagar den 30 april 2010 och den 30 april 2011 skulle således båda åren ha varit upprättade senast den 31 oktober. Som framgått ovan upprättades de emellertid först den 29 november 2010 respektive den 16 februari 2012. I egenskap av styrelse i revisionsbyrån ålåg det A-son att se till att bolagets årsredovisningar upprättades i rätt tid. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag. Den omständigheten att han hade samarbetssvårigheter med den valde revisorn har inte befriat honom från den agerandeplikt som han i egenskap av ställföreträdare för revisionsföretaget har haft i det nu behandlade avseendet och medför därför inte någon annan bedömning.

2.2 Åtgärder med anledning av kapitalbrist (fastighetsbolaget och konsultbolaget)

A-son har bedrivit vissa delar av sin rådgivningsverksamhet (fastighetsrådgivning och redovisningskonsultationer) i fastighetsbolaget och konsultbolaget.

Den valde revisorn i fastighetsbolaget och konsultbolaget har i sina revisionsberättelser för räkenskapsåret 2009, båda daterade den 14 juli 2010, uttalat att bolagens registrerade aktiekapital var helt förbrukat men att några kontrollbalansräkningar inte hade upprättats i något av bolagen.

Revisionsberättelserna för de två bolagen avseende räkenskapsåret 2010 är daterade den 30 juni 2011. I dessa har informerats om att en kontrollbalansräkning hade upprättats i juli 2010 i respektive bolag och att en första kontrollstämma hade hållits samma månad varvid det hade konstaterats att det registrerade kapitalet var helt förbrukat i de båda bolagen men att stämman hade beslutat att verksamheten skulle drivas vidare. I revisionsberättelserna uppgavs också att kontrollbalansräkningarna inte hade granskats av den valde revisorn och att någon andra kontrollbalansräkning för respektive bolag inte hade upprättats vid tidpunkten för revisionsberättelsernas avgivande den 30 juni 2011.

Ingen av de aktuella årsredovisningarna innehåller någon information om huruvida kontrollbalansräkningar hade upprättats.

A-son har under disciplinärendets handläggning till RN gett in ej undertecknade kontrollbalansräkningar till RN för konsultbolaget. Dokumenten är daterade i juni 2010 respektive den 30 juni 2011. Vad gäller fastighetsbolaget har RN tagit del av en ej undertecknad kontrollbalansräkning daterad i juni 2010. A-son har inte gett in några handlingar som visar om kontrollbalansräkningarna har granskats av den valde revisorn.

A-son har anfört följande.

Han upprättade kontrollbalansräkningar för de båda bolagen. Den valde revisorn hade möjlighet att granska dessa. Trots att han vid flera tillfällen skickade kontrollbalansräkningarna till revisorn, ”signerade” denne inte någon av handlingarna.

Efter upprättandet av de första kontrollbalansräkningarna var de båda bolagen vilande. Han kunde därför konstatera att bolagens ställning inte hade försämrats. Han kontaktade inte den valde revisorn med anledning av detta. Denne var dock införstådd med situationen.

A-son har även hänvisat till e-postkorrespondens med revisorn för att verifiera den ansträngda kommunikationen och för att visa att kontrollbalansräkningar hade skickats till denne. Dessa kontakter togs i juli 2010 och juni 2011.

RN noterar att det av e-postkorrespondensen framgår att den valde revisorn först i juli 2011 bekräftade att han hade erhållit protokoll och kontrollbalansräkningar för båda bolagen avseende stämmorna i juli 2010, medan A-son för sin del har gjort gällande att han med mycket stor sannolikhet hade översänt handlingarna till revisorn långt tidigare.

RN gör följande bedömning.

A-son bedriver inte revisionsverksamhet i fastighetsbolaget och konsultbolaget. Dessa bolag utgör alltså inte revisionsföretag (jfr ovan avsnitt 2.1).

I 2 § 7 revisorslagen definieras begreppet nätverk. Med nätverk avses en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

- a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
- b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
- c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,
- d) har en gemensam affärsstrategi,
- e) använder ett gemensamt namn, eller
- f) i betydande omfattning har gemensam personal.

Revisionsbyrån utgör ett revisionsföretag i enlighet med revisorslagens definition. A-son äger såväl revisionsbyrån som fastighetsbolaget och konsultbolaget och är ensam styrelseledamot i samtliga bolag. Med hänsyn härtill och till den verksamhet som bedrivs i fastighetsbolaget och konsultbolaget (fastighetsrådgivning och redovisningskonsultationer) får dessa bolag anses ha ingått i samma nätverk som revisionsbyrån. Vid detta förhållande anser RN att det enligt god revisorssed ålåg A-son att se till att verksamheten även i dessa bolag bedrivs under ordnade former i enlighet med gällande regler.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen enligt 15 § samma lag kalla till bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation, s.k. första kontrollstämma.

Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att om styrelsen har upprättat kontrollbalansräkning när detta har varit erforderligt men inte har låtit bolagets revisor granska denna har styrelseledamöterna underlåtit att fullgöra vad som föreskrivs i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen. Styrelseledamöternas personliga ansvar för bolagets förpliktelser är i sådant fall att bedöma på samma sätt som om någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats.¹

Utredningen i ärendet visar inte med säkerhet vilka kontakter som under den aktuella tiden förekom mellan A-son och bolagens valde revisor eller vilka handlingar som dessa har skickade till varandra och när detta i så fall skedde. Det kan dock konstateras att A-son, trots den kapitalbrist som förelåg i bolagen två år i rad, inte har presenterat någon revisorsgranskad kontrollbalansräkning. Han har uppgett att detta beror på att den valde revisorn underlät att granska och yttra sig över de kontrollbalansräkningar som bolagen tog fram och översände till revisorn. Det har emellertid inte framkommit något som tyder på att han aktivt verkade för eller ställde krav på revisorn att några kontrollbalansräkningar skulle granskas. Enligt RN:s

¹ Se prop.1990/91:198 s.16. Jfr NJA 2005 s. 792.

uppfattning låg det honom, i egenskap av ensam styrelseledamot i bolagen, att göra detta. Om detta inte hade någon effekt, skulle han i sista hand ha valt en ny revisor. Genom att förhålla sig alltför passiv i nu behandlat avseende har han åsidosatt god revisorssed.

3 Cafébolaget

Det förkortade räkenskapsåret 2009 var A-sons första år som revisor i cafébolaget och bolagets första verksamhetsår. Han valdes till revisor i bolaget den 7 december 2010. Omsättningen uppgick räkenskapsåren 2009 och 2010 till respektive 788 tkr och 1 424 tkr och resultaten till minus 211 tkr och 2 tkr. Balansomslutningen per respektive balansdag uppgick till 417 tkr och 395 tkr. A-son avgav för båda räkenskapsåren revisionsberättelser som avvek från standardutformningen.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 avgavs den 20 december 2010 och innehåller ett flertal allvarliga anmärkningar. A-son varken till- eller avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han ansåg sig inte heller kunna tillstyrka att bolagets styrelseledamot beviljades ansvarsfrihet. Även revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 som avgavs den 25 juli 2011 innehåller ett antal anmärkningar. Detta år tillstyrkte A-son dock fastställande av resultat- och balansräkningarna samt ansvarsfrihet.

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 hade bolaget förvärvat maskiner och inventarier för 118 tkr. Per balansdagen den 31 december 2009 togs posten upp till 102 tkr, motsvarande 25 procent av balansomslutningen. I sin revisionsberättelse för detta år uppgav A-son att han inte hade kunnat göra en prövning av maskiners och inventariers olika värden på grund av att anläggningsregister saknades.

I samma årsredovisning angavs också att goodwill om 200 tkr hade uppkommit under året.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 togs posten Maskiner och inventarier upp till 88 tkr och posten Goodwill till 133 tkr, totalt motsvarande 56 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av räkenskapsåren utläsas om han hade haft tillgång till några underlag för de två aktuella posterna eller om han reflekterade över hur goodwillposten hade uppkommit.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2009 finns ett inte undertecknat avtal av vilket framgår att en privatperson (cafébolagets styrelseledamot) den 1 maj 2010 förvärvade den bostadsrätt (en lokal) i vilken caféverksamheten bedrevs. Även säljaren var en privatperson. Köpeskillingen uppgick till 1,2 mnkr. I avtalet nämns inte något om överlåtelse av vare sig verksamhet eller inventarier. Vad som framgår är endast att köparen skulle överta samtliga i caféverksamheten förenliga kostnader från och med tillträdesdatum.

A-son har anfört följande.

Förvärvet var mycket svagt dokumenterat. Avtalet upprättades utan hjälp av någon rådgivare. Det som diskuterades var främst lokalen eftersom denna var mest affärsmässigt intressant även utan rörelse. Överenskommelsen var dock att det med lokalen skulle följa utrustning och verksamhet. Rörelsen ansågs ha ingått som en mindre del i den affär där lokalen förvärvades. Lokalen förvärvades av styrelseledamoten medan rörelsen med tillhörande verksamhet och inventarier övertogs av aktiebolaget. Som framgår av avtalet nämns inget om övertagande vare sig av rörelsen som sådan eller av några inventarier. I en promemoria påtalade han att inventarier och goodwill skulle särskiljas från lokalrätten. På cafébolagets redovisningsbyrås initiativ togs det upp en diskussion om hur köpeskillingen rimligen skulle fördela sig på de olika delarna av förvärvet. Det var styrelsen och redovisningskonsulten som kom fram till värdet av goodwillposten.

Förvärvet av rörelsen och inventarierna var förenat med en skriftlig överenskommelse om provotid. Den 30 april 2009 kom säljare och köpare av bostadsrätten överens om att köparen skulle driva caféverksamheten i egen regi fram till dess att det fanns ett slutligt avtal om bostadsrätten mot att köparen betalade avgiften för bostadsrätten. Detta förhållande samt parternas konkludenta handlande visar att avtal verkligen hade kommit till stånd. Bolagets dokumentation av maskiner och inventarier var bristfällig. Han kunde dock vid besök hos bolaget konstatera att det fanns maskiner och inventarier samt möblemang och han försökte bedöma värdet av denna utrustning genom jämförelser med liknade verksamheter.

Goodwillposten bedömdes utifrån näraliggande rörelser. En motsvarande goodwillpost fanns hos en intilliggande butik och uppgick där till 899 tkr per balansdagen den 30 april 2010, vilket utgjorde 60 procent av balansomslutningen. Mot den bakgrunden fann han inte goodwillposten i cafébolaget anmärkningsvärd. Det fanns också ett övervärde i lokalen, vilket bevisades av att en mäklare bedömde att lokalen, utan någon rörelse, hade ett marknadsvärde om ca 2,3 mnkr. På grund av det bedömde han att den bokförda goodwillposten var motiverad. Dokumentationen i denna fråga kunde dock ha varit tydligare.

A-son har tillagt att de avtal som hade slutits i stor utsträckning var muntliga och borde ha bekräftats skriftligen men att den verksamhet som bedrevs efter köpet av bostadsrätten bekräftade den tolkning han gjorde av avtalet.

RN gör följande bedömning.

Med beaktande av de uttalanden A-son gjorde i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 finner RN skäl att i det följande endast behandla hans granskningsinsats avseende räkenskapsåret 2010.

I den dokumentation som A-son har sänt in till RN finns inga handlingar som visar att bolaget skulle ha förvärvat vare sig verksamhet eller maskiner och inventarier. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han uppmärksammade denna problematik. Att det bedrevs verksamhet i lokalen innebär inte att cafébolaget hade förvärvat vare sig verksamhet eller utrustning. Vad gäller posten Goodwill har A-son anfört att det fanns ett övervärde i bolaget eftersom styrelseledamoten hade förvärvat bostadsrätten till ett pris som understeg marknadsvärdet. Enligt RN:s uppfattning kan detta argument ifrågasättas, eftersom förekomsten av ett övervärde i bostadsrätten inte behövde innebära att det fanns några övervärden i cafébolaget. För att kunna bedöma frågan hade han behövt ha tillgång till underlag som visade till vilket pris som bolaget hade förvärvat verksamheten. Några sådana handlingar har han dock inte gett in till RN.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. 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.

RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller vad han har anfört i sina yttranden har gjort sannolikt att han hade grund för att godta det redovisade värdet av posterna Maskiner och inventarier och Goodwill. RN drar av detta slutsatsen att någon tillfredsställande granskning i denna del inte har genomförts. De två posterna uppgick sammantaget till 221 tkr per balansdagen den 31 december 2010, vilket motsvarade 56 procent av balansomslutningen. Med hänsyn härtill hade A-son inte grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret 2010. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har genom att inte upprätta årsredovisningar för revisionsbyrån i rätt tid åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag. Han har också åsidosatt god revisors sed genom sin underlåtenhet att vidta erforderliga åtgärder med anledning av kapitalbristen i fastighetsbolaget och konsultbolaget. Vidare har han åsidosatt god revisions sed genom att beträffande cafébolaget i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010, trots otillräckliga revisionsbevis, tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmandet av åtgärd beaktar RN följande.

A-son har den 11 juni 2009 meddelats varning på grund av bristfällig granskning i flera revisionsuppdrag, bristfällig dokumentation samt felaktigt daterade revisionsberättelser (dnr 2007-925). Den omständigheten att han nu återigen har åsidosatt sina skyldigheter som revisor är graverande. Sammantaget finner dock RN inte att vad som läggs honom till last i detta ärende är så allvarligt att hans auktorisation ska upphävas. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en 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, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, 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, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.