

D 13

1 Inledning

Revisornämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (moderbolaget) för räkenskapsåren 2010 och 2011.

Anmälan avser A-sons granskning av moderbolagets redovisning av aktier i ett österrikiskt bolag (dotterbolaget). Moderbolaget ansåg att det ägde 100 procent av aktierna i dotterbolaget.¹ Moderbolaget låg i tvist med ett av anmälaren ägt bolag (Z-bolaget) beträffande äganderätten till 47 procent av aktierna. I en tingsrättsdom den

29 juni 2010 fastställdes att moderbolaget var ägare till samtliga aktier. Domen överklagades. Hovrätten meddelade dom den 22 juni 2011 och tillerkände Z-bolaget de tvistiga 47 procenten av aktierna. Även denna dom överklagades.²

Moderbolaget bedrev ingen verksamhet. Dess enda väsentliga tillgång var aktier i dotterbolaget. Dotterbolaget ägde fast egendom i Österrike.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2010 och 2011. Han har för respektive räkenskapsår avgett revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

2 A-sons dokumentation och yttranden m.m.

2.1 Granskningen av posten Andelar i koncernföretag

Moderbolagets aktieinnehav i dotterbolaget betecknas i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2010 och 2011 som Andelar i koncernföretag. Enligt moderbolagets årsredovisningar för de båda räkenskapsåren bestod posten, som var upptagen till 1,1 mnkr, av samtliga aktier i dotterbolaget. Beloppet utgjorde ca 95 procent av moderbolagets totala tillgångar. Moderbolaget redovisade ett eget kapital om 252 tkr för räkenskapsåret 2010 och 135 tkr för räkenskapsåret 2011.

Av A-sons dokumentation framgår följande.

För båda räkenskapsåren finns årsredovisningshandlingar för dotterbolaget framtagna. Dessa är upprättade av dotterbolagets Geschäftsführer (ung. företagsledare) och är inte undertecknade. Det framgår inte av handlingarna om de har varit föremål för revision.

¹ 53 procent av aktierna var otvistigt moderbolagets.

² Moderbolaget har i förvaltningsberättelserna respektive räkenskapsår upplyst om tvisten och om utgången i tingsrätten respektive hovrätten samt att det överklagat den senare domen.

A-son hade för båda räkenskapsåren identifierat bl.a. värderingen av aktierna i dotterbolaget som ett riskområde. Han har antecknat att det fanns tillräckliga revisionsbevis för att kunna godta värdet på aktierna i dotterbolaget, trots den pågående rättsprocessen, oavsett om innehavet var 53 procent eller 100 procent. Av anskaffningsvärdet, 1,1 mnkr, avsåg en krona förvärv av de tvistiga aktierna i dotterbolaget, 47 procent.

A-son har uppgett följande.

Det framgår för båda räkenskapsåren tydligt av en not i respektive årsredovisning att det pågick en tvist om äganderätten till en del av aktierna i dotterbolaget. Det fanns ingen risk att en läsare skulle vilseledas. Det behövdes alltså ingen anmärkning eller upplysning i revisionsberättelsen.

Vid bedömningen av aktieinnehavets värde utgick han i första hand från det redovisade egna kapitalet i dotterbolaget. Även med en beräknad ägarandel i dotterbolaget om 53 procent av aktierna, och därmed motsvarande andel av dess redovisade egna kapital, skulle värdet av aktieinnehavet kunna motsvara upp till 1,7 mnkr (jämfört med faktiskt bokfört värde om 1,1 mnkr).

De materiella tillgångarna i dotterbolaget hade ett samlat anskaffningsvärde om cirka 914 000 euro och de hade funnits i dotterbolaget under många år. De bestod av en fastighet och inventarier och motsvarade ca 97 procent av de totala tillgångarna per den 31 december 2011. Fastigheten ingick bland tillgångarna redan under dotterbolagets första verksamhetsår. Den hade kontinuerligt avskrivits enligt plan under åren därefter. Även inventarierna hade skrivits av enligt plan. Det förelåg mycket liten sannolikhet för att det bokförda värdet var för högt upptaget. Han hade även själv besökt fastigheten.

Vad beträffar användningen av dotterbolagets oreviderade årsredovisningar som revisionsbevis för aktiepostens värde fanns det enligt österrikisk rätt inte något krav på revision av dotterbolaget. Bokslutet var upprättat av en firma som var godkänd som skatterådgivare, varför han bedömde bokföringen och årsredovisningarna som tillförlitliga. Han erhöll de icke undertecknade årsredovisningarna direkt från företagsledaren som också var den som skulle underteckna dessa. Företagsledaren intygade att det var de slutliga versionerna. Vid genomgången av dotterbolagets årsredovisningar identifierade han inte några svårbedömda poster och bedömde handlingarna som rättvisande.

Det krävdes följaktligen inte någon revision av dotterbolagets årsredovisningar för att han skulle kunna ta ställning till värdet på de i moderbolaget redovisade aktierna i dotterbolaget. Det var tillräckligt att han var förvissad om att dotterbolagets tillgångar inte var övervärderade. Vid tidpunkten för hans granskning hade anskaffningen av fastigheten skett för mer än 15 år sedan och anskaffningsvärdet hade blivit föremål för kontinuerlig, linjär avskrivning under hela innehavstiden. Det bokförda värdet hade därför reducerats betydligt.

RN gör följande bedömning.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). Av RS 500 *Revisionsbevis* p. 2 framgår att revisorn ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden på. Vid revisionen av räkenskapsåret 2011 gällde i stället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 500 *Revisionsbevis*. Av p. 6 i ISA 500 framgår att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Av båda dessa standarder följer att revisionsbevis från externa källor är mera tillförlitliga än revisionsbevis som har internt ursprung.

RN konstaterar att moderbolagets enda väsentliga tillgång var aktierna i dotterbolaget. En väsentlig fråga för A-son var därför att ta ställning till om det redovisade värdet av aktier i dotterbolag var korrekt. Det underlag han hade för detta ställningstagande utgjordes av årsredovisningshandlingar avseende dotterbolaget och antaganden om övervärden.

De årsredovisningshandlingar som A-son hade tillgång till var inte undertecknade och hade, såvitt framgick, inte varit föremål för revisorsgranskning. De hade därför ett begränsat värde som revisionsbevis för bedömningen av dotterbolagets ekonomiska ställning och gav därför inte tillräckligt stöd för A-sons ställningstaganden rörande värdet av aktierna i dotterbolaget. Inte heller A-sons uppfattning att det fanns övervärden innebär, med hänsyn till att han i övrigt saknade tillräckliga revisionsbevis rörande dotterbolagets ekonomiska ställning, att han hade tillgång till tillräckliga revisionsbevis vad gäller värdet av dotterbolagsaktierna.

Eftersom A-son inte fick del av tillförlitliga revisionsbevis, såsom undertecknade och reviderade årsredovisningar för dotterbolaget eller en extern värdering, skulle han själv ha eftersökt sådana. Eftersom han har underlåtit att göra detta har hans granskning för båda räkenskapsåren varit otillräcklig. Med hänsyn till postens väsentlighet har han därmed inte för något av räkenskapsåren haft grund för att tillstyrka fastställande av moderbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

2.2 Granskningen av posten Ansvarförbindelser

I årsredovisningen för moderbolaget för räkenskapsåret 2011 anges att Z-bolaget hade begärt att dotterbolaget skulle rikta skadeståndsanspråk mot moderbolaget. Vidare anförs att styrelsen i moderbolaget hade avvisat anspråket, men ändå redovisat kraven från dotterbolaget som ansvarförbindelser med ca 1,4 mnkr. I de årsredovisningshandlingar för dotterbolaget som A-son hade tillgång till hade kraven redovisats till noll euro då dotterbolaget hade skrivit ned sin fordran på moderbolaget.

I revisionsdokumentationen har som revisionsrisk identifierats att hela det belopp som skulle redovisas som ansvarförbindelser kanske inte hade tagits upp. Det har också antecknats att företagsledningen skulle ta in underlag från dotterbolaget för att säkerställa beloppet.

A-son har antecknat att samtliga fordringar som dotterbolaget tog upp i sina årsredovisningshandlingar (men värderade till noll euro) hade redovisats som ansvarsförbindelser i moderbolagets årsredovisning eftersom moderbolagets styrelse och advokat ansåg att moderbolaget inte skulle betala beloppet. Det är också antecknat att A-son bedömde att posten var rimlig och att han hade diskuterat frågan med en för konsultation utsedd partnerkollega.

A-son har uppgett följande.

Huvuddelen av det belopp som redovisades som ansvarsförbindelse i moderbolaget avsåg kostnader som moderbolaget hade fakturerat dotterbolaget för att täcka sina kostnader. Han anser att den förklaring som fanns i årsredovisningen var tillräcklig. Där fanns en redogörelse för de krav som hade riktats mot moderbolaget och för styrelsens inställning till dessa krav. Där framgick också att styrelsen ansåg att moderbolaget saknade grund att redovisa kravet på annat sätt än som ansvarsförbindelse. Årsredovisningen lämnade en rättvisande bild av tvisten.

Han hade diskuterat frågan om moderbolaget kunde redovisa beloppet som ansvarsförbindelse med moderbolagets styrelse och moderbolagets juridiska ombud, vilka gjorde bedömningen att kravet från dotterbolaget saknade grund. Styrelsen ansåg att det framställda kravet därför, försiktigtvis, skulle redovisas som en ansvarsförbindelse men inte som en avsättning eller skuld. Det saknades således grund för skuldföring. Det var styrelsens och det juridiska ombudets uppfattning att det inte var troligt att kravet skulle medföra ett utflöde av resurser. Det juridiska ombudet hade kompetens att bedöma frågan och gav honom tillräcklig information för att han skulle kunna bedöma redovisningen. Det fanns inte anledning att betvivla det juridiska ombudets bedömning. Det finns inte någon generell skyldighet att vid tvist inhämta en bedömning från en ”oberoende jurist”. Endast om det för honom hade funnits anledning att betvivla rimligheten i ombudets bedömning hade det möjligen varit påkallat att inhämta en ”second opinion” från en annan jurist. Någon fordran mot moderbolaget fanns inte redovisad i dotterbolaget vid aktuell tidpunkt.

RN gör följande bedömning.

I årsredovisningen för år 2011 redovisade moderbolaget en ansvarsförbindelse med ett väsentligt belopp. En viktig fråga för A-son var att ta ställning till om dotterbolagets krav mot moderbolaget var rätt redovisat i moderbolagets årsredovisning detta år.

Av A-sons yttranden och dokumentation framgår att han hade fört diskussioner med moderbolagets styrelse, dess juridiska ombud och sin partnerkollega. Styrelsen och ombudet ansåg att kravet saknade grund. Samtidigt framgick det av dotterbolagets årsredovisningshandlingar att dotterbolaget ansåg att det fanns en fordran, låt vara att värdet av denna hade skrivits ned till noll euro. A-son hade därmed motstridiga revisionsbevis. Mot denna bakgrund och med beaktande av att styrelsen och det juridiska ombudet var involverade i den aktuella skadeståndstvisten var i detta fall deras bedömningar ensamma inte tillräckliga som revisionsbevis. A-son borde därför självständigt ha eftersökt ytterligare revisionsbevis för

hur kravet skulle redovisas. Detta var särskilt viktigt mot bakgrund av den dom i hovrätten vad gäller äganderätten till en aktiepost i dotterbolaget, vilken innebar att moderbolaget inte ägde samtliga aktier i dotterbolaget. Den omständigheten att A-son diskuterade frågan med en partnerkollega förändrar inte denna bedömning. RN finner därför att A-son inte har utfört en tillräcklig granskning för att kunna ta ställning till om det var rättvisande att redovisa beloppet 1,4 mnkr som ansvarsförbindelse. Genom sin underlåtenhet att göra en tillräcklig granskning har han åsidosatt god revisions sed.

2.3 Fortsatt drift

I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2010 upplyste styrelsen att moderbolaget hade fortsatt att föra en stram utgiftspolitik och att kortfristiga lån hade tagits upp för att täcka moderbolagets kostnader under året. I förvaltningsberättelsen avseende räkenskapsåret 2011 upplyste styrelsen om att dotterbolagets externuthyrning måste ökas markant för att få mer intäkter till moderbolaget. Vidare anges att, för det fall att detta inte är möjligt, det kan ifrågasättas om fortsatt drift i moderbolaget är ”försvarbar i ett längre perspektiv”.

I revisionsdokumentationen för båda räkenskapsåren har A-son antecknat att moderbolaget från tid till annan haft vissa likviditetsproblem som en följd av tvisten kring ägandet av dotterbolaget, men att det var utom tvivel att moderbolaget hade rätt till åtminstone 53 procent av aktierna. Det finns även noteringar om att styrelseledamöter hade lovat att bekosta moderbolagets utlägg. Vidare har A-son antecknat att han bedömde att moderbolaget klarade fortsatt drift under ytterligare 12 månader. I dokumentationen finns dock ingen anteckning om att det förelåg några skriftliga åtaganden att skjuta till medel för att säkra moderbolagets drift under de kommande 12 månaderna. Inte heller framgår det av dokumentationen om A-son hade begärt skriftliga utfästelser.

A-son har uppgett följande.

Moderbolagets tvist med anmälaren medförde att moderbolaget förlorade sin inkomstkälla eftersom moderbolaget inte längre önskade fakturera dotterbolaget någon ”management fee”. Moderbolagets skulder var att hänföra till styrelseledamöternas reseutlägg i samband med resor till Österrike avseende ägarfrågor och föredragningar i domstol m.m. samt till inlåning från den tidigare styrelseledamöten BJ. De kostnader som moderbolaget hade haft under de senare åren bestod förutom av kompensation för reseutlägg av advokat- och revisionskostnader. Samtliga kostnader hade finansierats genom inlåning från styrelsens ledamöter och BJ (nedan finansiärerna). Moderbolaget hade således inga andra fordringsägare. Moderbolagets finansiärer hade även muntligen förklarat sig vara beredda att låna in ytterligare medel till moderbolaget om så skulle behövas och de var även beredda att vänta på en reglering av sina fordringar tills tvisten med Z-bolaget slutligen var avgjord. Vidare hade han kännedom om främst BJ:s goda ekonomi. Han gjorde därför bedömningen att BJ:s ord var tillräckligt i kombination med hans vetskap om att det fanns övervärden i moderbolagets aktier i dotterbolaget. BJ hade inte under åren ställt några krav på återbetalning av tillskjutna medel och fortsatt att låna ut pengar till moderbolaget. Utöver de

muntliga uttalandena från finansiärerna var även det förhållandet att tillgångarna i dotterbolaget kunde avyttras och omvandlas till likvida medel en viktig omständighet i hans bedömning. Styrelsen hade uppgett att den hade för avsikt att avyttra alla tillgångar i dotterbolaget om moderbolaget skulle förlora tvisten med Z-bolaget. Detta skulle möjliggöra en reglering av samtliga moderbolagets skulder. Han beaktade även moderbolagets begränsade verksamhet och att det hade förhållandevis små kostnader för att fortsätta sin verksamhet. Något ytterligare behov av granskningsinsatser fanns inte. Han ansåg att moderbolaget hade förmåga att fortsätta sin verksamhet åtminstone till nästa bokslutsdag. Hovrättsdomen förändrade inte denna bedömning (se avsnitt 1 ovan).

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt p. 2 i RS 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Enligt p. 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* är det revisorns ansvar att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna.

Den finansiella situationen i moderbolaget var ansträngd båda de aktuella räkenskapsåren. Bolagets fortlevnad var därför i stor utsträckning beroende av tillskott från olika finansiärer. A-son inhämtade inte något skriftligt revisionsbevis, såsom en likviditets- eller kapitaltäckningsgaranti, för de åtaganden som han menar att tidigare finansiärer hade gjort. Muntliga uppgifter om framtida tillskjutande av medel utgör inte ett tillräckligt revisionsbevis för att bolaget var garanterat de tillskott som kunde behövas. Inte heller den upplysning han hade om att tillgångarna i dotterbolaget kunde avyttras är tillräcklig. Förhållandena var därmed sådana att A-son saknade tillräckliga revisionsbevis för att kunna ta ställning till det riktiga i att styrelsen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna upprättades. Genom att trots detta godta styrelsens bedömning har han åsidosatt god revisionsd.

3 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har konstaterat ett flertal brister i A-sons revision avseende båda räkenskapsåren. Han har inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna bedöma posten Andelar i koncernföretag något av räkenskapsåren. Med hänsyn till postens väsentlighet har han därmed inte något av räkenskapsåren haft grund för att tillstyrka fastställande av moderbolagets resultat- och balansräkningar. Hans granskning har vidare varit otillräcklig som underlag för bedömningen av redovisningen av ansvarsförbindelser i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011. Han har slutligen inte för något av räkenskapsåren vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna ta ställning till om antagandet om fortsatt drift var riktigt.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.