

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen avser A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag, härefter benämnt bolaget, för räkenskapsåren 6 oktober 2008–31 december 2009 och 1 januari 2010–31 december 2010. Skatteverket har i sin underrättelse gjort gällande att A-son lämnade revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen, trots att dokumentationen i bolagets bokföring inte var entydig och bestod av bristfälliga handlingar. Skatteverket har härvid pekat på brister i dokumentationen avseende *dels* köp av aktier under räkenskapsåret 2008/09 i ett annat bolag, härefter benämnt restaurangbolaget, *dels* försäljning av aktier i samma bolag under räkenskapsåret 2010.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget avseende de aktuella räkenskapsåren.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son valdes till revisor i bolaget i november 2008. Verksamheten i bolaget utgjordes av köp, försäljning och förvaltning av värdepapper samt därmed förenlig verksamhet. Sedan år 2008 hade bolaget ett helägt dotterbolag, härefter benämnt dotterbolaget. Bolaget redovisade för båda räkenskapsåren 2008/09 och 2010 en nettoomsättning om noll kr och dess balansomslutning uppgick per balansdagen den 31 december 2009 till 1,95 mnkr och per balansdagen den 31 december 2010 till 110 tkr.

2 Räkenskapsåret 2008/09

Enligt uppgifter i A-sons dokumentation förvärvade bolaget under räkenskapsåret 2008/09 165 aktier i restaurangbolaget för en köpeskillning om 1,85 mnkr. Aktierna motsvarade en kapitalandel om 16,5 procent i restaurangbolaget och innehavet utgjorde per balansdagen den 31 december 2009 ca 95 procent av bolagets balansomslutning.

I A-sons dokumentation finns tre aktieöverlåtelseavtal, samtliga daterade den 13 maj 2009. Avtalen omfattar överlåtelse av sammanlagt 150 aktier i restaurangbolaget. Inget av avtalen är undertecknat. I dokumentationen finns vidare ett arbetsblad med kontrollfrågor rörande bolagets aktier i restaurangbolaget med en notering om att avstämning hade skett mot aktieöverlåtelseavtal som inte hade undertecknats och att underlag helt saknades avseende förvärvet för ett belopp om 150 tkr, vilket angavs motsvara 15 aktier. A-son har därutöver antecknat att avtalen hade diskuterats med bolagets ägare och att dessa skulle ta fram underskrivna versioner av avtalen. Av dokumentationen framgår att bolagets ägare också var styrelseledamöter i bolaget.

Enligt dokumentationen finansierades köpet av aktierna genom kontanta betalningar om 350 tkr från dotterbolaget, reverser från säljarna om 650 tkr samt ett lån om 850 tkr från ett bolag,

härefter benämnt finansbolaget. A-son har i dokumentationen antecknat att han hade stämt av skulden mot dotterbolaget och att underlag saknades avseende reverslån om 650 tkr men att detta belopp var avstämt mot aktieöverlåtelseavtal. Han har vidare antecknat att han stämt av skulden till finansbolaget mot skuldebrev och avi men att skuldebrevet inte var undertecknat.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Styrelsen i bolaget planerade att investera i en restaurangverksamhet och bolaget förvärvade därför dotterbolaget, där verksamheten skulle bedrivas. Under våren 2009 förvärvade bolaget en minoritetspost i restaurangbolaget och bolagets styrelseledamöter blev i tiden efter förvärvet verksamma i restaurangbolaget. Vid besök på restaurangen informerades han av personalen om att det hade hänt många bra saker sedan bolaget hade inträtt som ägare i restaurangbolaget. Även om avtalen rörande förvärvet var ofullständiga eftersom de inte hade undertecknats, rådde det därför inget tvivel om att aktier i restaurangbolaget faktiskt hade förvärvats. Att avtalen inte var undertecknade påtalade han för styrelsen, som åtog sig att skaffa fram slutliga och undertecknade avtal.

Bolaget finansierade förvärvet av aktierna i restaurangbolaget genom kontantinsatser gjorda av dotterbolaget, reverser enligt avtal till säljarna och ett lån hos finansbolaget. Reverslånen till säljarna amorterades inte men lånet till finansbolaget amorterades och ränta betalades månatligen enligt avtal.

Avtalen som låg till grund för förvärvet var bristfälliga. Han ansåg sig ändå kunna göra bedömningen att affären verkligen hade ägt rum mot bakgrund av den information han hade fått bland annat från bolagets styrelse, de möten som hade hållits, de av bolaget betalade amorteringarna och räntorna samt de reverskopior, kopior på låneavier och den bekräftelse av lånesaldo som han hade fått från finansbolaget. Hans samlade bild av bolagets verksamhet under det aktuella räkenskapsåret var att bolaget hade förvärvat de aktier det hade redovisat och att förvärvet hade finansierats på det sätt som han har redogjort för. Han bedömde därför att bolagets resultat- och balansräkningar gav en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning och tillstyrkte därför att dessa skulle fastställas. Vid slutrevisionsmötet framförde han dock till styrelsen vikten av att hålla ordning på avtal och räkenskapsmaterial.

3 Räkenskapsåret 2010

Enligt uppgifter i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2010 hade bolaget under räkenskapsåret sålt sina aktier i restaurangbolaget till ett aktiebolag, härefter benämnt köparbolaget. A-son har antecknat att försäljningspriset var detsamma som inköpspriset, att han inte hade erhållit något avtal rörande försäljningen trots att han vid ett flertal tillfällen hade efterfrågat detsamma och att ett sådant avtal skulle tas fram. Han har även noterat att 150 av bolagets aktier i restaurangbolaget hade förvärvats av köparbolaget som genom köpet ökade sitt innehav i restaurangbolaget från 15 till 30 procent samt att försäljningen hade stämts av mot köparbolagets årsredovisning.

I dokumentationen finns ett utdrag ur köparbolagets årsredovisning för perioden 1 juli 2009–30 juni 2010 samt ett utdrag ur protokoll från årsstämma i restaurangbolaget från den 30 juni 2010. Av årsredovisningen framgår att köparbolaget hade utökat sin ägarandel i restaurangbolaget från 15 till 30 procent. Av stämmoprotokollet framgår att köparbolaget per dagen för årsstämman innehade 300 aktier i restaurangbolaget. Vem som hade förvärvat de

resterande 15 aktierna framgår inte av dokumentationen. Inte heller kan utläsas om A-son hade försökt utreda denna fråga.

A-son har i dokumentationen antecknat att lånet till finansbolaget hade återbetalats i samband med försäljningen av aktierna i restaurangbolaget i maj 2010. I dokumentationen finns emellertid ingen bekräftelse från finansbolaget på att lånet var löst.

Av dokumentation framgår inte heller vilka åtgärder A-son vidtog för att få tillgång till ett undertecknat avtal rörande försäljningen av aktierna i restaurangbolaget och revisionsbevis för att samtliga skulder hänförliga till aktierna var reglerade.

Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2010 räntekostnader om 230 tkr. Av dokumentationen framgår att 200 tkr av den totala räntekostnaden avsåg vad som benämndes räntekompensation på grund av att avtalet med finansbolaget bröts i förtid. Av det avtal med finansbolaget som finns i dokumentationen framgår att den totala räntekostnaden under avtalstiden om tolv månader var beräknad till 90 tkr, vilket motsvarar 7 500 kr per månad, och att slutförfallodag var satt till den 30 juni 2010. Aktierna såldes enligt A-son i mitten av maj 2010 och kvar av kreditperioden var således ca 1,5 månader. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över det rimliga i att erlægga 200 tkr i räntekompensation för ett avtal som löstes 1,5 månader före avtalstidens slut när den totala räntekostnaden för hela avtalsperioden om tolv månader var beräknad till 90 tkr.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Avyttringen av aktierna i restaurangbolaget ägde rum under maj 2010 som en följd av att bolaget fann det svårt att fortsätta att driva verksamheten tillsammans med en ägarkrets som då bestod av fem ägare. Han fick aldrig del av något avtal rörande bolagets försäljning av de 165 aktierna trots att han efterfrågade sådant underlag. Han stämde därför av uppgifterna om försäljningen mot köparbolagets årsredovisning, daterad den 30 juni 2010. I den årsredovisningen redovisade köparbolaget en ökning av sin ägarandel i restaurangbolaget från 15 till 30 procent. Han stämde också av uppgifterna om försäljningen mot protokollet från restaurangbolagets årsstämma, daterat den 30 juni 2010. Av detta protokoll framgick att köparbolaget vid tidpunkten för årsstämman innehade 30 procent av aktierna i restaurangbolaget. Han fick ingen information om vem som hade förvärvat de resterande 15 aktierna. Han stämde emellertid av mot stämmoprotokoll i restaurangbolaget att de resterande 15 aktierna hade sålts till övriga ägare av restaurangbolaget och han kunde stämma av mot en bokföringsorder att bolaget hade erhållit 150 tkr för dessa aktier.

Köparbolaget tog över reverslånen till de ursprungliga säljarna och den skuld som fanns till finansbolaget löstes. Vid en kontakt med finansbolaget erhöll han en muntlig bekräftelse på att bolagets lån hos finansbolaget var löst.

Avtalet med finansbolaget bröts i förtid genom att bolaget avyttrade sina aktier i restaurangbolaget, vilket var anledningen till att en räntekompensation betalades till finansbolaget. Räntekompensationen var en kostnad som bolaget valde att ta för att kunna bryta avtalet. Avsikten vid ingåendet av låneavtalet var att det skulle ha löpt under många år. Hans bedömning var att det var ett högt belopp såväl med hänsyn till bolagets ställning som till dess betalningsförmåga. Det är dock inte helt ovanligt med denna typ av kompensation då avtal inte kan fullföljas enligt parternas ursprungliga avsikt.

4 RN:s bedömning

Som har framgått ovan var varken det köpeavtal eller det skuldebrev till finansbolaget som finns i dokumentationen för räkenskapsåret 2008/09 undertecknat och det saknades underlag avseende lån om 650 tkr och kontantbetalning om 350 tkr. A-son hade således inte godtagbara revisionsbevis vare sig beträffande det eventuella köpet av aktier eller finansieringen av detta. Det som har antecknats i dokumentationen om avstämningar mot dotterbolag och aktieägaravtal kompenserar inte för avsaknaden av revisionsbevis i form av undertecknade avtal och lånehandlingar. Bokförda räntekostnader, aktier i restaurangbolaget och redovisade skulder var väsentliga poster i resultat- och balansräkningarna. Genom att utan godtagbara revisionsbevis tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2008/09 har A-son åsidosatt god revisionsssed.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2010 fick A-son inte del av några avtal, som visade att bolaget hade sålt aktierna i restaurangbolaget. De åtgärder som han vidtog i form av avstämningar mot årsredovisningar och stämmoprotokoll kompenserar inte för avsaknaden av sådana avtal. A-son hade inte heller tillgång till några skriftliga handlingar som visade att lånen, kopplade till det ursprungliga aktieförvärvet, var lösta. Avtalet med finansbolaget innehöll inte någon bestämmelse som motiverar en sådan räntekompensation som bolaget har redovisat. Den muntliga avstämning som han gjorde med finansbolaget kan inte anses ha undanröjt den oklarhet som förelåg i fråga om räntekompensationen. Han har således inte haft tillräckliga revisionsbevis vare sig för försäljningen av aktierna, för att lånen var lösta eller för att räntekompensation skulle kostnadsföras i bolaget.

Försäljningen av aktierna i restaurangbolaget samt bortbokningen av skulder hänförliga till försäljningen innebar att väsentliga balansposter försvann ur balansräkningen. Samtidigt var den räntekompensation som kostnadsfördes en betydande resultatpost. Eftersom det saknades godtagbara revisionsbevis för flera väsentliga balans- eller resultatposter, hade A-son inte heller för räkenskapsåret 2010 godtagbar grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

A-son har i angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last sammantaget är allvarligt 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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.