

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Av anmälan framgår att A-son varit revisor i två aktiebolag (nedan försäljningsbolaget och konsultbolaget). Aktieägare i försäljningsbolaget var anmälaren (RS) och en annan person (LB). RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation, bl.a. för försäljningsbolaget avseende räkenskapsåret 1 september 2009–31 augusti 2010 och för konsultbolaget avseende räkenskapsåret 2010 (kalenderår). Revisionsberättelserna för dessa räkenskapsår avvek inte från standardutformningen.

Av anmälan framgår att försäljningsbolaget under räkenskapsåret 2009/10 drev in skadestånd om 8,3 mnkr, hänförligt till en skadeståndsprocess mot två tidigare styrelseledamöter. I domen utdömdes 11,3 mnkr i skadestånd jämte ränta. Av anmälan framgår vidare att en s.k. särskild granskare¹, som utsetts för att granska försäljningsbolagets förvaltning under räkenskapsåret 2009/10, hade ifrågasatt om vissa kostnader som redovisades i bolaget, däribland konsultarvoden om cirka 7,7 mnkr, var rörelsefrämmande. Merparten av beloppet avsåg arvoden till det ovan nämnda konsultbolaget.

Av försäljningsbolagets årsredovisning framgår att det redovisade en nettoomsättning om 400 tkr. Bolaget redovisade *Erhållet skadestånd från rättstvist* med 8,3 mnkr (av totalt 8,7 mnkr i intäkter). Posten *Övriga externa kostnader* togs upp till 7,7 mnkr (av totalt 7,7 mnkr i redovisade kostnader). Årets resultat var negativt med

141 tkr. Eget kapital uppgick till 358 tkr. Balansomslutningen var 2,4 mnkr.

Av förvaltningsberättelsen framgår följande.

Försäljningsbolaget hade haft en rättstvist mot vissa av bolagets tidigare styrelseledamöter. Tvisten hade slutligt avgjorts till bolagets fördel. De intäkter som redovisades var de skadestånd som bolaget hade erhållit från de tidigare styrelseledamöterna. I samband med detta hade bolaget debiterats och till stora delar betalat ut villkorade kostnader avseende bolagets verksamhet under åren som tvisten hade pågått. Osäkerhet rådde om huruvida bolaget kunde erhålla ersättning från vissa av de skadeståndsskyldiga styrelseledamöterna, som ännu inte hade betalt sin del. Med anledning av detta hade bolaget inte tagit upp osäkra delar som fordran i sin balansräkning.

¹ Se 10 kap. 21-23 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

2 Granskning av kostnader debiterade från konsultbolaget till försäljningsbolaget

Av A-sons dokumentation framgår att LB, aktieägare och enda styrelseledamot i försäljningsbolaget, också var aktieägare i konsultbolaget. Av dokumentationen av planeringen av granskningen av försäljningsbolaget kan inte utläsas om A-son gjorde några överväganden med anledning av förekomsten av närstående parter och transaktioner med dessa. Av dokumentationen framgår vidare att han ur en sie-fil² tog ut en specifikation över poster som hade bokförts på huvudbokskonto 6550 *Konsultarvoden*, vars saldo uppgick till 7 mnkr och som var en del av posten *Övriga externa kostnader* i resultaträkningen. Vid de största delposterna antecknade han att det rörde sig om konsultarvoden, angav vilket datum underliggande fakturor var utställda samt noterade ”ok”. Dokumentationen innehåller också kopior av dessa fakturor. Fakturorna saknar uppgifter om utförda tjänster. Det saknas också underlag till fakturorna med mer detaljerade uppgifter om hur arvodena har beräknats. Av dokumentationen i övrigt kan inte utläsas om A-son kontrollerade huruvida arvodena hade sin grund i avtal, om avtalen i så fall var upprättade på marknadsmässiga villkor eller i vad mån bolaget hade gottgjorts genom utförda tjänster som motsvarade utbetalningarna.

Försäljningsbolaget redovisade även räntekostnader med 1,1 mnkr som konsultbolaget hade debiterat.³

A-son har under ärendets handläggning anfört att det, förutom den dokumentation som har funnits i hans årsakter, även har funnits dokumentation i elektronisk form. Han har fortlöpande sänt in denna dokumentation till RN.

A-son har bl.a. gett in en kopia av ett avtal av den 14 juli 2007 mellan försäljningsbolaget och konsultbolaget. Avtalet avser konsultbolagets utlägg för försäljningsbolagets kostnader under den tid som försäljningsbolaget skulle driva process mot de två tidigare styrelseledamöterna, utlägg vars återbetalning var villkorad av att försäljningsbolaget erhöll skadestånd. Det framgår inte av den till RN ingivna dokumentationen om A-son utförde någon granskning med anledning av avtalets förekomst. På sammanställningar av faktureringar finns vissa handskrivna noteringar, men av dessa kan inte utläsas om någon granskning hade utförts.

Av ytterligare kompletterande dokumentation som A-son har skickat in till RN framgår att han skrev en s.k. erinran till styrelsen i försäljningsbolaget den 12 oktober 2010, dvs. en dag efter dateringen av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009/10.⁴ Av denna framgår att han önskade erhålla en del kompletteringar. Bland annat ansåg han att det behövde upprättas en specifikation av det arbete som LB hade utfört under åren 2003–2010 och som låg till grund för debiteringen av kostnader från konsultbolaget till försäljningsbolaget, detta för att han skulle kunna få en bättre bild av arbetsinsatsen under dessa år. Styrelsen kommenterade hans erinran skriftligt den 20 oktober 2010 och angav då att en

² En sie-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

³ Dessa behandlas i avsnitt 3 i detta beslut.

⁴ Se 9 kap. 39 § aktiebolagslagen.

arbetsbeskrivning för LB avseende arbetet för bolaget under åren 2003–2010 skulle tas fram. A-son har i efterhand gett in en kopia på en arbetsbeskrivning som enligt honom själv har upprättats först nyligen. Av arbetsbeskrivningen kan inte utläsas hur arvodet för det arbete som LB under räkenskapsåret fakturerade från konsultbolaget och som kostnadsfördes i försäljningsbolaget har beräknats.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han har kunnat konstatera att LB arbetade heltid med tvisten mellan åren 2003 och 2008 utan lön samt att LB inte heller erhållit någon lön för tiden som verkställande direktör i försäljningsbolaget. Det fanns inga pengar att ta ut från bolaget förrän skadeståndet erhöles under år 2010.

Han kände till det avtal som fanns mellan försäljningsbolaget och konsultbolaget och förde en ständig kommunikation med styrelsen i försäljningsbolaget. Avtalet om villkorade kostnader upprättades år 2007 i samband med att RS lämnade styrelsen. Vad gäller posten *Övriga externa kostnader* granskade han samtliga fakturor avseende de villkorade kostnader som försäljningsbolaget hade avtalat med konsultbolaget, underlagen till dess beräkningar, rimligheten i beräkningarna m.m. Han bedömde också rimligheten i kostnaderna genom att *dels* jämföra med arvodesnivåer för liknande tvister, *dels* göra förfrågningar hos advokaten KH som drev processen mot de tidigare styrelseledamöterna. Han ställde också frågor till andra advokater och jurister. Deras bedömningar var att arvodet som hade debiterats bolaget var mycket lågt i förhållande till liknande tvister.

Konsultarvudet som debiterades försäljningsbolaget från konsultbolaget avsåg ersättning för arbete, pensionsförsäkring, bilkostnader och resekostnader m.m. enligt de avtal som fanns. Det fanns därför inga tidrapporter. Arbetet utfördes av ett flertal personer under tvistens gång. Samtliga dessa personer var närstående till konsultbolaget. Ersättningen enligt avtalet bestämdes till att motsvara en lön på 35 tkr per månad, kostnad för bil samt pensionsförsäkringar motsvarande 35 procent av lönesumman. Konsultbolaget tog en risk eftersom ersättningen var villkorad och bara skulle betalas tillbaka av försäljningsbolaget om tvisten var framgångsrik i rätten.

Skatteverket godtog överföringarna till konsultbolaget. Skadeståndet var inte skattepliktigt, men togs ändå upp till beskattning i försäljningsbolaget. I konsultbolaget togs de fakturerade konsultarvodena upp till beskattning.

Vid revisionen var han tvungen att läsa igenom alla avtal och tidigare handlingar. Det var svårt att förstå vad fakturorna rörande kostnaderna handlade om, eftersom mängden material var stort. Eftersom det inte fanns tidrapporter, kom bevisningen för LB:s arbete att utgöras av e-postkorrespondens, arbetsrapporter från advokater och muntliga bekräftelser från utomstående avseende arbetets omfattning.

Hans erinran till försäljningsbolaget sammanfattade hans granskning för åren 2007–2010. Syftet med erinran var att för styrelsen klargöra att bolagets material behövde kompletteras. Det var för en utomstående inte lätt att förstå vad alla utlägg avsåg och hur utläggerna motsvarades av faktureringen. Sammanställningen av advokat-kostnaderna gjorde han själv i efterhand. Det fanns inga hänvisningar till avtal på

fakturorna men efter hans erinran sattes avtalen in bakom fakturorna. Han försökte få LB att skriva mer förklaringar och hänvisningar i materialet. Eftersom det saknades material i verifikationspärmarna som borde ha funnits där, var han tvungen att lägga ned ”onödigt” mycket tid för att förstå hur fakturorna och avtalen hörde ihop.

RN gör följande bedömning.

Posten *Övriga externa kostnader*, den post där kostnaderna som hade debiterats från konsultbolaget redovisades, utgjorde den helt dominerande kostnadsposten i försäljningsbolagets resultaträkning. De redovisade kostnaderna var hänförliga till ett avtal, upprättat med ett bolag som var att anse som närstående part, och avsåg kostnader för att driva en tvist som till sin karaktär var komplex och omfattande. A-son hade därför anledning att särskilt granska huruvida avtalet var upprättat på marknadsmässiga villkor och i vad mån försäljningsbolaget hade gottgjorts genom utförda tjänster som motsvarade utbetalningarna.

Av A-sons dokumentation framgår att han kontrollerade bokförda kostnader mot erhållna fakturor. I övrigt går det inte att av dokumentationen utläsa vilken karaktär och omfattning den utförda granskningen hade. Inte heller ger dokumentationen något besked om vilka iakttagelser, bedömningar eller överväganden A-son gjorde med anledning av sin granskning. Han har visserligen i sina yttranden till RN redogjort för vissa åtgärder som han vidtog och vissa bedömningar som han gjorde avseende kostnaderna. Av yttrandena framgår emellertid också att han, trots de vidtagna åtgärderna, hade svårigheter att bedöma kostnaderna. Svårigheterna berodde på att det underliggande materialet var omfattande och att det var svårt att få en helhetsbild av den tvist som försäljningsbolaget hade varit involverat i. Det är tydligt att dessa svårigheter kvarstod ännu per det datum som revisionsberättelsen åsattes. Av den erinran som A-son skickade till styrelsen en dag efter detta datum framgår nämligen att han då önskade erhålla kompletterande underlag från försäljningsbolaget för att kunna bedöma LB:s arbetsinsats, dvs. det arbete som hade föranlett att konsultbolaget hade fakturerat försäljningsbolaget för kostnader. Det finns inte heller någonting som tyder på att han fick del av ett sådant underlag innan han sedermera undertecknade revisionsberättelsen. Till bilden hör att den av LB sammanställda arbetsbeskrivning som A-son har gett in till RN upprättades först nyligen.

RN finner därför klarlagt att det underlag som A-son hade inhämtat vid tidpunkten för avgivande av revisionsberättelsen inte var tillräckligt för att han skulle kunna godta de kostnader som redovisades under posten *Övriga externa kostnader*. Han hade därmed inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna godta kostnaderna. Den bedömningen påverkas inte av att Skatteverket i efterhand godkände transaktionerna ur ett skattemässigt perspektiv eller av att det som förevarit i försäljningsbolaget hade varit av komplex och omfattande natur, spänt över en lång tidsrymd och krävt en omfattande arbetsinsats av honom. Med tanke på att kostnaderna var väsentliga hade han inte grund för att tillstyrka resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Som framgår av avsnitt 3 i detta beslut utförde A-son inte heller någon godtagbar granskning av de räntekostnader om 1,1 mnkr som hade debiterats från konsultbolaget.

3 Granskning av intäkter som fakturerats från konsultbolaget till försäljningsbolaget

I konsultbolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2010 redovisades posten *Nettoomsättning* med 7,7 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken granskning A-son utförde av posten. Den dokumentation som RN har funnit vid sin genomgång består av huvudbokskontoutdrag för konto 3041 *Försäljning tjänst 25 procent* med kortfattade handskrivna noteringar som RN har haft svårigheter att tyda.

I samma resultaträkning redovisade konsultbolaget även ränteintäkter med 1,1 mnkr. På en resultatrapport i dokumentationen har A-son gjort en hänvisning till en bilaga i annan del av dokumentationen, men denna bilaga har RN vid sin genomgång inte kunnat finna i dokumentationen. Den enda noteringen som finns är ”Ränta [försäljningsbolaget]”.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han hänvisar till vad han uppgett om granskningen av motsvarande kostnader som bokfördes i försäljningsbolaget.

De redovisade ränteintäkterna granskades mot de avtal om villkorade intäkter som konsultbolaget tecknat med försäljningsbolaget. Redovisat belopp granskades mot försäljningsbolagets beräkningsunderlag utan anmärkning. Räntan var beräknad på samma sätt som rätten beräknar ränta på skadestånd och detta stämde överens med avtalet.

Räntan som debiterades var mycket skälig i proportion till försäljningsbolagets situation med krav på konkurs och det stora underskott som fanns i bolaget. Den mycket ovissa processen innebar stor risk för att konsultbolaget inte skulle återfå gjorda utlägg. Den bedömda risken motiverade ett mycket högt procentuellt räntepåslag från konsultbolaget.

RN gör följande bedömning.

De redovisade intäkterna var, som konstaterats ovan, hänförliga till ett avtal, upprättat med ett bolag som var att anse som närstående part, och avsåg ersättning för kostnader som konsultbolaget haft för att driva en tvist som till sin karaktär var komplex och omfattande.

Tidigare i detta beslut har konstaterats att A-son inte hade inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna godta de redovisade kostnaderna i försäljningsbolaget. Dessa kostnader motsvarades av konsultbolagets fakturering och utgjorde därmed också konsultbolagets nettoomsättning. RN har vid sin genomgång av dokumentationen av revisionen av konsultbolaget inte hittat några

ytterligare revisionsbevis avseende dessa transaktioner. Det innebär att A-son inte heller hade grund för att godta den redovisade nettoomsättningen i konsultbolaget. Vad gäller de redovisade ränteintäkterna i konsultbolaget, som motsvarades av räntekostnader i försäljningsbolaget, så kan det varken av A-sons dokumentation eller av hans allmänt hållna yttranden till RN utläsas att han utförde en tillräcklig granskning.

Sammanfattningsvis drar RN slutsatsen att A-son inte utförde någon godtagbar granskning av konsultbolagets nettoomsättning och ränteintäkter. Posterna var var för sig så väsentliga att han inte hade grund för att tillstyrka konsultbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Datering av revisionsberättelse

A-sons revisionsberättelse avseende försäljningsbolaget är daterad den 11 oktober 2010. Av det arbetsprogram för granskningen som finns i dokumentationen för räkenskapsåret 2009/10 framgår att den planerade granskningen utfördes under mars 2011. A-son har också noterat att han gick igenom vissa arbetspapper under mars 2011. Vidare framgår att flera dokument, som benämndes ”Bokslutsbilagor”, men även innehöll noteringar från granskningen, upprättades den 16 mars 2011. Slutligen framgår att analys ur en sie-fil togs ut den 16 mars 2011.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Balans- och resultatrapporter samt årsredovisning upprättades och genomgång med styrelsen hölls i oktober 2010. Sedan kompletterades underlagen som hänvisas till ovan.

RN gör följande bedömning.

Enligt god revisionssed ska en revisionsberättelse dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Det är av stor betydelse att revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas huruvida de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister. Det har framgått att A-son har upprättat revisionsberättelsen med en datering som ligger i tiden före dateringen av för revisionen väsentliga dokument som finns i hans dokumentation, i detta fall bokslutsbilagor och sie-fil. RN finner därför det klarlagt att han utförde granskningsåtgärder efter det datum som revisionsberättelsen åsattes. Genom att åsätta sin revisionsberättelse ett datum som låg i tiden före det att revisionen avslutades har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte utfört en tillräckligt ingående granskning av väsentliga intäkts- och kostnadsposter i de två

bolag som är aktuella i detta ärende. Vidare har han åsatt en revisionsberättelse ett datum som i tiden låg före revisionens avslutande.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt de två bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. RN finner därför 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen 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, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet.