

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son har reviderat ett aktiebolag som bedrev byggverksamhet (nedan benämnt X-bolaget). X-bolaget upprättade den 16 februari 2012 en kontrollbalansräkning (nedan benämnd KBR 1) per den 31 december 2011 som utvisade att eget kapital var förbrukat. X-bolagets ägare beslutade att driva verksamheten vidare. Per den 30 september 2012 upprättades en ny kontrollbalansräkning (nedan benämnd KBR 2) som undertecknades av styrelsen den 16 oktober 2012. X-bolagets egna kapital uppgick enligt denna till 208 tkr varav aktiekapitalet uppgick till 200 tkr. Samma dag undertecknade A-son sitt yttrande över granskningen av KBR 2. Han noterade att det vid granskningen inte hade framkommit något som tydde på att kontrollbalansräkningen inte uppfyllde aktiebolagslagens (2005:551) krav.

Samtliga aktier i X-bolaget ägdes av ett holdingbolag. Holdingbolaget var även ägare till samtliga aktier i ett annat byggbolag (nedan benämnt systerbolaget) samt hälftenägare till ett bolag som ägde en fastighet (nedan benämnt bostadsbolaget). Bostadsbolaget ägdes till hälften av ett annat bolag som inte ingick i koncernen. A-son var revisor även i holdingbolaget och systerbolaget.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende granskningen av kontrollbalansräkningarna i X-bolaget. Detta beslut rör hans granskning av KBR 2. I KBR 2 togs bl.a. upp en fordran på holdingbolaget om 3,9 mnkr.¹ Där gjordes också vissa justeringar (jfr nedan om RedR 2 *Kontrollbalansräkning*). Bland annat gjordes en justering om 750 tkr vilken motiverades med att holdingbolaget hade del i ett övervärde i bostadsbolagets fastighet.

X-bolaget och holdingbolaget försattes i konkurs den 15 februari 2013 respektive den 13 maj 2013.

2 A-sons dokumentation och yttranden

Dokumentation

Av det underlag och den sammanfattning som finns i A-sons dokumentation framgår hur olika poster var värderade och redovisade i KBR 2. I kommentarer till kontrollbalansräkningen anges bl.a. följande. Holdingbolagets anskaffningsvärde

¹ X-bolaget redovisade även beloppet 3,9 mnkr som fordran på holdingbolaget i delårsbokslut och balansrapport per den 30 september 2012. Detta var också det datum per vilket KBR 2 var upprättad.

för aktierna i bostadsbolaget uppgick till 250 tkr. Bostadsbolaget redovisade fastigheten med 500 tkr och den hade, enligt en värdering, ett värde på 2,5 mnkr. Därmed förelåg i bostadsbolaget ett övervärde avseende fastigheten på 2 mnkr. Holdingbolagets andel av det blev 1 mnkr och med ett anskaffningsvärde på 250 tkr innebar det att det fanns ett övervärde på aktierna om 750 tkr. Fastigheten skulle läggas ut till försäljning och övervärdet räknades ”redan nu in i kontrollbalansräkningen (via koncernbidrag efter avyttring)”. I dokumentationen finns även uppgifter om att en värderingsman hade värderat bostadsbolagets fastighet till 2,5 mnkr.

A-son har i ett dokument, benämnt *Granskning av KBR 2*, antecknat att fordran på holdingbolaget, redovisad med ca 3,9 mnkr, skulle regleras genom försäljning av aktierna i bostadsbolaget och genom att en fordran, som holdingbolaget hade på ett annat bolag, W-bolaget, och som var redovisad med 815 tkr, skulle regleras.

Yttranden

A-son har uppgett följande.

De största posterna i balansräkningen i KBR 2 var kundfordringar och pågående arbeten. Han granskade dessa två balansposter, vilka tillsammans utgjorde 75 procent av balansomslutningen (18,7 mnkr av 24,8 mnkr).

Vad gäller det i KBR 2 medtagna övervärdet i fastigheten om 750 tkr ägdes den ifrågavarande fastigheten av bostadsbolaget. Övervärdet avsåg holdingbolagets övervärde på dess aktieinnehav i bostadsbolaget. Företagsledningen var överens om att detta övervärde skulle tillföras X-bolaget så snart som möjligt vid en avyttring.² Värdet av fastigheten var fastställt av en erkänd extern värderingsman. Han utgick från att värderingen av fastigheten var korrekt och hade inget att anmärka på beräkningen av värdet av andelen som den presenterades av X-bolagets styrelse. Holdingbolaget hade inte vidtagit några åtgärder för att sälja aktierna i bostadsbolaget eller för att fastigheten skulle säljas.

Förutsättningarna för att ta in fastighetens övervärde i KBR 2 skulle ha utretts mer grundligt. Om företagsledningen hade valt att flytta ägandet av bostadsbolaget, från holdingbolaget till X-bolaget, till bokfört värde 250 tkr, hade övervärdet kunnat komma att beaktas i KBR 2.

Vad sedan gäller fordran på holdingbolaget uppgick den per den 30 september 2012 till 3,9 mnkr enligt X-bolagets bokföring. Hans bedömning av denna post var i grunden densamma som vid KBR 1.³ Med hänsyn till detta och till att systerbolaget börjat gå riktigt bra, vilket ökade holdingbolagets värde på aktierna i systerbolaget, var hans bedömning att posten var balansgill. Holdingbolagets skuld till X-bolaget

² Ägande och funktionärer i koncernbolagen var, såvitt är av intresse för detta beslut, samma personkrets.

³ I KBR 1 är enbart pågående arbeten justerade. I yttrande till RN har A-son uppgett vad gäller granskning av KBR 1 bl.a. att fordran på moderbolaget, som vid aktuell tidpunkt uppgick till 1,8 mnkr, bedömdes balansgill då övervärden fanns i holdingbolaget avseende aktievärde i systerbolaget och bostadsbolaget samt att en fordran på W-bolaget om 815 tkr skulle betalas.

skulle regleras över tiden, bl.a. genom att likviditet skulle erhållas från en försäljning av aktieinnehavet i bostadsbolaget. Vid en försäljning av aktierna för 1 mnkr skulle det utöver tillskottet på 750 tkr i vinst även ge ytterligare tillskott på 250 tkr i likvida medel. Holdingbolaget hade även ytterligare fordringar på bostadsbolaget om 227 tkr, som en eventuell köpare av bolaget skulle reglera. Vidare skulle X-bolagets fordran på W-bolaget kunna realiseras under kommande 2–5 år. Resterande mellanhavanden skulle regleras via framtida utdelningar från byggbolagen.

Hans uppfattning är att han granskade enligt god revisionssed och att han hade rimlig grund för att avge en s.k. negativ bekräftelse rörande KBR 2 i enlighet med den avgivna granskningsberättelsen.

3 RN:s bedömning

Av 25 kap. 14 § aktiebolagslagen följer att en kontrollbalansräkning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkning av det egna kapitalets storlek får tillgångar tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Justeringar ska redovisas särskilt. Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) ska värderingen av de olika posterna i balansräkningen göras med rimlig försiktighet. Bestämmelserna gäller även vid upprättande av en andra kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 16 § aktiebolagslagen.

Enligt FAR:s rekommendation i redovisningsfrågor RedR 2 *Kontrollbalansräkning* ska det vid upprättande av en kontrollbalansräkning först tas fram en balansräkning enligt bolagets ordinarie redovisningsprinciper. Värdering ska normalt ske utifrån antagandet om fortsatt drift, dvs. enligt fortlevnadsprincipen. En anläggning ska i vissa fall skrivas ned, t.ex. om det hade varit motiverat i en ordinarie årsredovisning. Därefter ska bolaget gå igenom posterna i balansräkningen för att fastställa om det, baserat på justeringspunkterna i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen, finns några tillgångar som kan få ett högre värde eller några skulder som kan få ett lägre värde i kontrollbalansräkningen. Justeringarna kan normalt bara förbättra ställningen i förhållande till den ordinarie balansräkningen.

Av FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 1 *Granskning av kontrollbalansräkning* framgår att granskningen av en kontrollbalansräkning är begränsad och att den på så sätt skiljer sig från revisionen av en årsredovisning. Granskningen ska utmynna i ett uttalande om huruvida det framkommit något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav, s.k. negativ bekräftelse. För att revisorn ska kunna uttala sig måste han eller hon, som ett led i granskningen, bl.a. bedöma de värden som styrelsen har åsatt bolagets tillgångar och skulder i kontrollbalansräkningen jämfört med reglerna i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen.⁴

⁴ Båda rekommendationerna RedR 2 och RevR 1 har genomgått vissa förändringar sedan tiden för styrelsens upprättande och A-sons granskning av i detta ärende aktuella kontrollbalansräkningar. Dessa förändringar bedöms dock inte ha någon betydelse i detta sammanhang.

I KBR 2 tog X-bolaget med en justeringspost om 750 tkr. Denna avsåg det beräknade övervärdet på holdingbolagets aktieinnehav i bostadsbolaget, hänförligt till värdestegringen på en fastighet. Eftersom X-bolaget inte ägde aktierna, och följaktligen inte innehade denna tillgång, var det inte möjligt att göra en justering i KBR 2 på det sätt som skedde. Ett beaktande av det aktuella övervärdet på holdingbolagets aktier i bostadsbolaget i KBR 2 för X-bolaget hade förutsatt att det fanns underlag för att övervärdet skulle tillföras X-bolaget, t.ex. i form av bindande utfästelser från bostadsbolaget och holdingbolaget. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han hade inhämtat eller efterfrågat underlag som hade kunnat ge honom revisionsbevis för att ett kapitaltillskott motsvarande övervärdet skulle tillföras X-bolaget. I avsaknad av sådana revisionsbevis saknade han grund för att godta att X-bolaget tog upp övervärdet i KBR 2.

A-son har vidare redogjort för hur han bedömde värdet av den i bokföringen redovisade fordran på holdingbolaget om 3,9 mnkr. Han har vid sin bedömning av holdingbolagets förmåga att reglera sin skuld till X-bolaget i betydande delar utgått från att ett antal framtida händelser skulle inträffa. Av vad han anført framgår att det rådde osäkerhet både om dessa händelser skulle inträffa och när det i så fall skulle ske. Exempelvis förutsatte han att medel för betalning av fordran skulle tillföras holdingbolaget dels genom utdelningar från systerbolaget och X-bolaget självt, dels genom en försäljning av aktierna i bostadsbolaget. Det fanns emellertid inte något som styrkte vare sig att aktierna i bostadsbolaget skulle säljas eller att holdingbolaget skulle använda medel från en sådan försäljning till att reglera sin skuld till X-bolaget. Vid bedömningen beaktade A-son även vissa fordringar som holdingbolaget hade på ett annat bolag. Dessa fordringar beräknades dock komma att regleras först efter 2–5 år. RN bedömer att osäkerheten i de antaganden som gjordes i denna del var så betydande att det fanns starka skäl för A-son att ifrågasätta det bokförda värdet på fordran per den 30 september 2012; med hänsyn till omständigheterna var det snarast sannolikt att fordran på holdingbolaget behövde skrivas ned. RN anser därför att A-son inte hade grund för att godta det redovisade värdet av den fordran som X-bolaget hade på holdingbolaget.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte hade grund för att godta det i kontrollbalansräkningen redovisade övervärdet i en fastighet om 750 tkr, eftersom han saknade revisionsbevis för att beloppet skulle tillföras X-bolaget. Han hade inte heller grund för att godta att en fordran på holdingbolaget i kontrollbalansräkningen för X-bolaget togs upp till nominella värdet. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.