

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen¹ har tagit del av information beträffande auktoriserade revisorn A-son som har föranlett inspektionen att öppna detta disciplinärende. Revisorsinspektionens utredning har omfattat A-sons uppdrag som revisor i ett bolag som bedriver finansieringsverksamhet (finansbolaget). De aktuella uppdragen har avsett räkenskapsåren 2010–2013 (samtliga räkenskapsår är kalenderår). Utredningen har även omfattat hans uppdrag som revisor i fyra aktiebolag som ägs, direkt eller indirekt, av den verkställande direktören i finansbolaget, A-bolaget och dess dotterbolag B-bolaget, C-bolaget och D-bolaget. Dessa uppdrag har avsett räkenskapsåret 2014.

I sin utredning har Revisorsinspektionen tagit del av finansbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2010–2013 och A-sons motsvarande revisionsberättelser. Samtliga revisionsberättelser är utformade enligt standardutformningen. I utredningsmaterialet ingår även A-bolaget, B-bolagets, C-bolagets och D-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåret 2014 och A-sons motsvarande revisionsberättelser. Revisionsberättelserna avseende C-bolaget och D-bolaget är utformade enligt standardutformningen, medan revisionsberättelserna avseende A-bolaget och B-bolaget innehåller likalydande upplysningar av särskild betydelse om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.

Revisorsinspektionen har vidare tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende finansbolaget för räkenskapsåren 2010–2013 och hans revisionsdoku-

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

mentation avseende A-bolaget, B-bolaget, C-bolaget och D-bolaget för räkenskapsåret 2014.

Under utredningen av A-sons uppdrag som revisor i A-bolaget, B-bolaget, C-bolaget och D-bolaget har Revisorsinspektionen även tagit del av vissa rättegångshandlingar avseende en tvist som har berört bolagen.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ Revisorsinspektionen föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.² Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

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 Revisorsinspektionen 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om

² Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrifter.

revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Förbjudet lån räkenskapsåret 2013 (finansbolaget)

Räkenskapsåret 2013 redovisade finansbolaget en fordran på B-bolaget om 1,1 mnkr. I A-sons dokumentation finns ett avtal mellan finansbolaget och B-bolaget av vilket det framgår att krediten löper utan ränta. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka överväganden han gjorde om huruvida den utlåning som hade skett utgjorde ett s.k. förbjudet lån enligt 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

A-son har uppgett följande.

Eftersom avtalet var underskrivet av två av varandra oberoende parter, bedömde han det som affärsmässigt. Han beaktade att styrelseordföranden i finansbolaget representerade företaget som utgjorde huvudägare i finansbolaget. Den verkställande direktören i finansbolaget hade förklarat att någon ränta inte utgick för tillfället, men att ränta skulle utgå under kommande år. Lånet skulle följa samma villkor som det andra lånet som B-bolaget hade fått från finansbolaget och som skulle börja amorteras under räkenskapsåret 2014.

Han hade fått information om att det nu aktuella lånet skulle ses som ett tillägg till ett större kommersiellt betingat lån till B-bolaget. Det var därför uppenbart att även detta lån var kommersiellt betingat.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. den verkställande direktören i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet denne har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller inte bestämmelserna i 1 § om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån).

Av utredningen framgår att det under räkenskapsåret 2013 hade förekommit långivning från finansbolaget till B-bolaget. B-bolaget var ett helägt dotterbolag till A-bolaget, som i sin tur ägdes i sin helhet av finansbolagets verkställande direktör. Långivningen var därmed sådan att den träffades av låneförbudet i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen. A-son har uppgett att lånet skulle ses som ett tillägg till ett större kommersiellt betingat lån och att det var uppenbart att även det nu aktuella lånet var kommersiellt betingat. Av dokumentationen kan dock inte utläsas att han inhämtade några revisionsbevis för detta ställningstagande. Han har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han hade tillräckliga revisionsbevis för ställningstagandet (se den i avsnitt 2 nämnda bevisbörderegeln). Genom att underlåta att på ett godtagbart sätt utreda om utlåningen omfattades av låneförbudet har han åsidosatt god revisionsd.

4 Bonusutbetalningar räkenskapsåren 2012 och 2013 (finansbolaget)

Revisorsinspektionen har tagit del av fyra lönespecifikationer som gäller bonusutbetalningar till finansbolagets verkställande direktör vid tre tillfällen under år 2012 och ett tillfälle under år 2013. I A-sons dokumentation avseende räkenskapsåret 2012 finns en banklista över utbetalningar av löner för april 2012. Av denna lista framgår att den verkställande direktören hade erhållit en nettoutbetalning om 233 tkr. Av dokumentationen för de aktuella räkenskapsåren kan inte utläsas att bonusutbetalningarna hade stöd i avtal eller godkännande från styrelsen. Däremot finns det i A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2011 en e-postkorrespondens mellan den verkställande direktören och finansbolagets styrelseordförande. I denna framställer den verkställande direktören en önskan om att ta ut den bonus om 45 tkr som han har rätt till i form av en resa. Han förslår att resan kan faktureras som ”Kick-off”. Styrelseordföranden bekräftar att han är medveten om bonusavtalet och att han är för det upplägg som den verkställande direktören föreslår.

Av A-sons dokumentation framgår att den verkställande direktören attesterade samtliga kostnader i bolaget, inklusive sina egna. Detta förhållande framgår även av hans revisionspromemorior för de aktuella räkenskapsåren.

A-son har uppgett följande.

Han efterfrågade bolagets avtal med den verkställande direktören, men informerades om att något sådant inte fanns upprättat. Det fanns dock ett muntligt avtal som innebar att den verkställande direktören hade en fast månadslön och en rörlig del som baserades på uppnådd försäljning. Att den verkställande direktören hade rätt till bonus kan utläsas av bl.a. av e-postkorrespondensen mellan styrelseordföranden och den verkställande direktören. Av denna framgår att styrelseordföranden var medveten om bonusavtalet.

I sin granskning förvissade han sig om att bolaget hade godtagbara rutiner för hanteringen av löner och andra ersättningar. Granskningen var primärt inriktad på att bolaget hade fullgjort sina skyldigheter när det gäller redovisning av arbetsgivaravgifter och källskatt. Han kunde konstatera att den verkställande direktören erhållit fast lön och rörlig ersättning. Nu i efterhand, vid en förnyad genomgång av revisionsdokumentationen, kan han konstatera att de redovisade beloppen rörande ersättningar till den verkställande direktören inte i sig varit anmärkningsvärda och att de understiger det vid granskningen tillämpade väsentlighetstalet om 200 tkr. Han kan även konstatera att de löner och ersättningar, som redovisas i årsredovisningarna, överensstämmer med det som kan utläsas ur bokföringen. Lönespecifikationerna som Revisorsinspektionen har tagit del av stämmer inte alls med det som har bokförts. Vid sin granskning av utbetalade löner och ersättningar har han utgått från det som fanns bokfört på därför avsedda konton. Bonusutbetalningarna ingick i underlaget för redovisning av skatter och avgifter och föranledde inte några särskilda noteringar. Han hade förvissat sig om att bolagets personalkostnader löpande följdes upp och godkändes av styrelsen. Han uppfattade det som att bonusutbetalningarna hade blivit föremål för särskild redovisning vid styrelsemötena. Han fann dock inte anledning att särskilt följa upp detta.

Av betydelse var även det förhållandet att bolagets löpande bokföring i stort var välordnad och väldokumenterad och uppfyllde bokföringslagens (1999:1078) krav. Han hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de kostnader som

var förknippade med löner och ersättningar inte kunde innehålla sådana väsentliga fel att räkenskaperna som helhet inte skulle ge en rättvisande bild av bolagets ekonomiska resultat och ställning.

Han kan inte närmare förklara förekomsten av den nettoutbetalning om 233 tkr som den verkställande direktören hade fått under april 2012. Utbetalningen avsåg troligen lön och bonus och bedömdes sannolikt inte kräva någon närmare granskning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* p. 7 och 8 följer att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och ta hänsyn till företagsledningens möjligheter att sätta sig över kontroller.

A-son har uppgett att han efterfrågade avtalet för den verkställande direktören och att han informerades om att något avtal inte hade upprättats. Av den e-postkorrespondens som finns i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2011 framgår att styrelseordföranden bekräftar att det finns ett avtal som ger den verkställande direktören rätt till bonus. Några principer för att beräkna nämnda bonus anges dock inte i korrespondensen. Däremot framgår det av e-postkorrespondensen att styrelseordföranden hade ställt sig positiv till att den verkställande direktören fick tillgodogöra sig en resa som skulle bekostas av bolaget och redovisas som ”Kick-off”. Några revisionsbevis för att den verkställande direktören hade rätt till bonus även för räkenskapsåren 2012 och 2013 finns inte.

Dessa omständigheter, tillsammans med det faktum att den verkställande direktören attesterade samtliga kostnader i bolaget, inklusive sina egna, innebär en förhöjd revisionsrisk när det gäller bonusutbetalningarna. Detta borde ha föranlett A-son att vidta ytterligare granskningsåtgärder i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att den verkställande direktören hade rätt till bonus även under räkenskapsåren 2012 och 2013 och att de verkställda bonusutbetalningarna var korrekt beräknade. A-sons uppgift att han uppfattade att bonusutbetalningarna

hade blivit föremål för särskild redovisning vid styrelsemöten är allmänt hållen och ändrar inte den bedömningen. Inte heller det som han i övrigt har anfört föranleder någon annan bedömning.

Genom att inte vidta kompletterande granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Renoveringskostnader räkenskapsåren 2012 och 2013 (finansbolaget)

Av A-sons dokumentation avseende räkenskapsåret 2012 kan utläsas att finansbolaget redovisade en tillgångspost om 705 tkr benämnd *Byggn. inv. på annans fast*. Räkenskapsåret 2013 redovisades ytterligare 1 mnkr på samma sätt. Utöver noteringar om att anskaffningarna är avstämda mot underlag och att inga anmärkningsvärda poster eller brister har noterats, finns ingen annan dokumentation över vidtagna granskningsåtgärder.

Revisorsinspektionen har tagit del av ett antal fakturor som A-son har granskat. På en faktura går att utläsa att arbeten hade utförts i bl.a. arbetsrum, vardagsrum och sovrum. På en faktura anges en annan adress än den där finansbolaget bedrev verksamhet. En faktura är ställd till finansbolagets verkställande direktör men skickad till bolagets adress.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för på vilka grunder som han bedömde att dessa kostnader var godtagbara i rörelsen.

A-son har uppgett följande

Finansbolaget flyttade in i nya lokaler under år 2011 och kom under åren 2012 och 2013 att genomföra omfattande renoveringar. Han granskade leverantörsfakturorna på sedvanligt sätt genom kontroll av avsändare, mottagare, leveransadress och vilka varor och tjänster som arbetet omfattade. Av förbiseende noterade han inte att en av fakturorna var märkt med en annan adress än bolagets. Eventuella oklarheter stämades av med bolagets ekonomiansvarige och den verkställande direktören. Han

besökte bolagets lokaler och kunde konstatera att omfattande renoveringsarbeten utfördes. Han kunde även konstatera att det förelåg rörelsetillhörighet. Sättet att ställa fakturan till den verkställande direktören, utan angivande av företagsnamnet, är i sig inte ett tecken på att fakturan skulle sakna rörelsetillhörighet.

Syftet med en revisors granskning är att uppnå rimlig säkerhet för att inte bolagets finansiella rapporter som helhet innehåller väsentliga fel, vare sig de beror på oegentligheter eller på fel. Risker för att renoveringskostnader under räkenskapsåren 2012 och 2013 skulle innehålla så stora fel att de blev väsentliga för redovisningen som helhet bedömde han som låg.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* p. 7 och 8 följer att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och ta hänsyn till företagsledningens möjligheter att sätta sig över kontroller.

A-sons granskning av räkenskapsåren 2012 och 2013 omfattade de kostnader för renovering av finansbolagets lokaler som hade belastat bolaget. Av de fakturor som han enligt egna uppgifter granskade framgår att arbeten hade utförts bl.a. i arbetsrum, vardagsrum och sovrum. På en faktura anges en annan adress än den där bolaget bedrev verksamhet och en faktura är ställd till den verkställande direktören men skickad till bolagets adress. Mot bakgrund av A-sons egna noteringar om att den verkställande direktören attesterade samtliga kostnader i bolaget, inklusive sina egna, och den information som framgår av fakturorna, hade han särskild anledning att vara skeptisk till dessa poster. Han borde därför ha vidtagit ytterligare granskningsåtgärder i syfte att säkerställa att kostnaderna var rörelsegilla.

Genom att inte vidta ytterligare granskningsåtgärder har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 Granskning av pågående rättsprocesser (A-bolaget och B-bolaget räkenskapsåret 2014)

A-bolaget redovisade per bokslutsdagen den 31 december 2014 en balansomslutning om cirka 19 mnkr. B-bolaget redovisade per bokslutsdagen den 31 december 2014 en balansomslutning om cirka 22 mnkr kr.

På begäran av finansbolaget beslutade den 8 april 2015 en tingsrätt om kvarstad i A-bolagets och B-bolagets egendom till säkerställande av att fordringar om 5 mnkr respektive 14 mnkr kunde antas bli täckta vid utmätning.

Finansbolagets ansökte därefter om stämning mot A-bolaget och B-bolaget och yrkade därvid bl.a. att kvarstaden i A-bolagets och B-bolagets egendom skulle bestå.

I tredskodomar, meddelade den 9 juli 2015 i målen mellan finansbolaget och A-bolaget respektive finansbolaget och B-bolaget, beslutade tingsrätten att kvarstadsbesluten skulle bestå.

A-bolaget upplyste i sin årsredovisning för räkenskapsåret 2014, under rubriken ”Händelser under och efter räkenskapsårets utgång”, om att bolaget hade en tvist med huvudägaren i finansbolaget, p.g.a. att huvudägaren hade startat ett konkurrerande bolag med samma inriktning, att A-bolaget hade påtalat kontraktsbrottet och att en rättslig process pågick.

Av finansbolagets stämningsansökan mot A-bolaget framgår att tvisten rörde en transaktion som hade skett i samband med A-bolagets förvärv av C-bolaget.

I A-sons revisionsdokumentation avseende A-bolaget har han noterat att A-bolaget i samband med att bolaget förvärvade C-bolaget övertog ett av C-bolaget ingånget avtal med finansbolaget till ett värde av 5 mnkr. Vidare har han noterat att det under det räkenskapsåret 2015 hade uppstått en tvist angående avtalen som inneburit att dessa och till dem hörande krediter hade sagts upp med omedelbar verkan. I noter-

ingarna nämns även att ett lån till B-bolaget hade sagts upp och att de båda bolagens förmåga till fortsatt drift kunde äventyras, eftersom de saknade förmåga att lösa lånen direkt. Avslutningsvis har noterats att det skulle upplysas om detta i revisionsberättelsen.

I dokumentationen avseende A-bolaget finns ett e-postmeddelande, benämnt ”uttalande från advokat”. I uttalandet redogörs för två tvister, den *ena* mellan finansbolaget och A-bolaget angående en påstådd olovlig värdeöverföring från finansbolaget till A-bolaget och den *andra* mellan finansbolaget och B-bolaget beträffande krav på återbetalning av ett aktieägarlån. I uttalandet nämns inget om att det skulle ha beslutats om kvarstad i A-bolagets eller B-bolagets egendom.

I dokumentationen avseende A-bolaget finns vidare ett uttalande från företagsledningen, omfattande både A-bolaget och B-bolaget, där det uttalas att revisorn har fått upplysningar om alla kända tvister vars effekter ska beaktas vid årsredovisningens upprättande. I uttalandet nämns inget särskilt om företagsledningens bedömning av pågående tvister.

I årsredovisningen för *B-bolaget* för räkenskapsåret 2014 anges under rubriken ”Händelser under och efter räkenskapsårets utgång” att bolaget efter räkenskapsårets slut hade hamnat i tvist med finansbolaget om ett ingånget leasingavtal och att utgången av tvisten var svår att beräkna.

I A-sons dokumentation avseende B-bolaget finns en notering om att bolagets skuld till finansbolaget var tvistig och utgjorde en svår bedömningsfråga i bokslutet.

Revisionsteamet har angående granskningen av posten *Övriga skulder till kreditinstitut* noterat att en skuld om 10,6 mnkr avsåg en långfristig skuld till finansbolaget. Av noteringarna framgår att krediten hade sagts upp på det nya året och att en upplysning om detta skulle lämnas i revisionsberättelsen.

I sina revisionsberättelser avseende A-bolaget och B-bolaget, som båda under-tecknades den 24 juni 2015, har A-son lämnat likalydande upplysningar av särskild

betydelse. Av upplysningarna framgår att bolagen under räkenskapsåret 2015 hade tvister med finansbolaget vilka hade lett till att finansbolaget hade sagt upp krediterna till bolagen med omedelbar verkan.

A-son har uppgett följande.

Han granskade frågan om pågående tvister på ett sätt som följer god revisionssed. ISA ställer inte några längre gående krav när det gäller identifiering av rättstvister och krav än de som anges i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 9–12.

Han intervjuade företagsledningen och han tog även direktkontakt med det juridiska ombud som tidigare hade anlåtats i de aktuella tvisterna. Därutöver inhämtade han uttalanden från företagsledningarna för A-bolaget och B-bolaget som särskilt behandlade frågan om rättstvister.

Av planeringssteget i hans dokumentation framgår att han vid ett möte den 11 juni 2015 med bolagens verkställande direktör informerades om den pågående tvisten. När han fick vetskap om tvisterna tog han i början av juni 2015 muntlig kontakt med bolagens tidigare ombud. Advokaten gav uttryck för en tämligen ingående kunskap om tvisterna. Det var tydligt att advokaten hade lämnat sitt uppdrag som ombud endast en kortare tid innan han, A-son, tog kontakt med denne. Vid den muntliga kontakten med advokaten fick han inte någon påtaglig information utöver den som senare kom till uttryck i advokatbrev. Skillnaden mellan advokatens muntliga utsaga och det som framgår av advokatbrevet var ytterst att advokatbrevet innehåller reservationer för att advokaten hade lämnat uppdraget vid tidpunkten för advokatbrevets utfärdande. Han tog del av stämningsansökningarna mot A-bolaget och B-bolaget och förvissade sig därigenom om bl.a. yrkade belopp.

Genom informationen från advokaten fick han klart för sig vilka belopp som parterna tvistade om. Han kunde även konstatera att det fanns information i årsredovisningarna för A-bolaget och B-bolaget om de pågående tvisterna. I en upplysning av särskild betydelse i revisionsberättelserna för de båda bolagen

pekade han bl.a. på det förhållandet att finansbolaget till följd av tvisterna hade sagt upp sina krediter med omedelbar verkan, vilket hade återverkningar på bedömningen av bolagens förmåga att fortsätta sin verksamhet.

A-bolagets och B-bolagets årsredovisningar upprättades i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 – *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2-reglerna). Upplysningskravet i förvaltningsberättelsen är väsentligt mindre jämfört med om årsredovisningen hade upprättats i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 – *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3-reglerna). Eftersom båda bolagen utgjorde mindre företag, förelåg en betydande begränsning när det gäller kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen. Omfattningen av uppgiftsskyldigheten måste avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant i fråga om bl.a. företagets storlek och verksamhetens art.

Trots att det enligt årsredovisningslagen inte finns något krav på mindre företag att i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer m.m. lämnade A-bolaget och B-bolaget upplysningar i sina förvaltningsberättelser om att det förekom tvister med finansbolaget och att rättsliga processer hade inletts. Avsaknaden av en mer ingående beskrivning i förvaltningsberättelserna avseende detaljerna runt tvisterna, såsom beloppsmässiga uppgifter avseende tvistemålen m.m., torde inte stå i strid med årsredovisningslagens mer begränsade upplysningskrav när det gäller mindre företag, låt vara att informationen var något knapphändig.

Vid sin revision uppfattade han att det i princip handlade om en sammantagen tvist, som handlade om dels att finansbolaget hade sagt upp sitt lån om 5 mnkr till A-bolaget till omedelbar betalning, dels att A-bolaget ansåg att finansbolaget hade gjort sig skyldigt till ett avtalsbrott. Han tyckte att det fanns goda skäl för A-bolaget att i årsredovisningen upplysa om att finansbolaget hade sagt upp sitt lån till A-bolaget till omedelbar betalning och att parterna tvistade om detta. Samtidigt bedömde han att läsarna av årsredovisningen, genom den upplysning som han lämnade i revisionsberättelsen, fick information om att finansbolaget hade krävt A-

bolaget på omedelbar betalning av sin kredit. Den eventuella bristen på information i förvaltningsberättelsen kompenseras därmed av hans skrivningar i revisionsberättelsen, jfr det som föreskrivs i 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen, nämligen att ”om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse”. Den kompletterande informationen fanns alltså i hans upplysning av särskild betydelse.

Informationen i förvaltningsberättelsen, i kombination med att han i revisionsberättelsen upplyste om vissa händelser, var sammantagen tillräcklig för att en utomstående läsare skulle kunna bilda sig en realistisk uppfattning om verksamhetens resultat och ställning och effekterna av de pågående tvisterna. För honom är det inte uppenbart att det skulle ha varit väsentligt för användaren av årsredovisningen att komplettera A-bolagets förvaltningsberättelse med de omständigheter som anges i hans noteringar i dokumentationen och advokatens uttalande.

Sammantaget anser han att han vidtog de granskningsåtgärder som krävdes i syfte att identifiera och bedöma rättstvister.

Vid hans granskning framkom inte något som tydde på att tillgångar tillhöriga A-bolaget och B-bolaget skulle vara belagda med kvarstad. I efterhand, vid en förnyad läsning av stämningsansökningarna, inser han att han förbisåg uppgiften om kvarstad. Förbiseendet måste ha hängt samman med att han ansåg att han genom de redan vidtagna granskningsåtgärderna hade fått tillräckligt med revisionsbevis för att godta bolagets sätt att upplysa om pågående tvister.

Hans granskning fokuserade i första hand på att *dels* inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det var riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna, *dels* komma fram till om det fanns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Uppgiften om det potentiella beloppsmässiga utfallet av pågående tvister var därvid av väsentlig betydelse för

hans bedömning, vilket sannolikt kan vara en förklaring till varför han endast tog översiktlig del av det övriga innehållet i stämningsansökan.

Han anser inte att förhållandet att bolagens egendom var belagd med kvarstad hade kunnat påverka hans skrivningar i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554), i dess lydelse före den 1 januari 2016, ska i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Bestämmelsen gäller även för mindre företag, se 6 kap. 1 § femte stycket årsredovisningslagen *e contrario*. I 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen anges att om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin revisionsberättelse.

Av de stämningsansökningar som A-son tog del av framgår att kvarstad hade beslutats i såväl A-bolagets som B-bolagets egendom. Av utredningen framgår att de krav som kvarstaden avsåg att säkra uppgick till för båda bolagen väsentliga belopp.

I *A-bolagets* förvaltningsberättelse lämnas en upplysning om att en tvist hade uppstått under år 2015 mellan A-bolaget och huvudägaren i finansbolaget med anledning av att huvudägaren hade startat konkurrerande verksamhet. Upplysningen ger närmast intrycket av att A-bolaget endast var involverat i en tvist i vilken bolaget hade framställt krav på huvudägaren i finansbolaget.

Av revisionsteamets noteringar och advokatens uttalande framgick emellertid att A-bolaget var involverat i en tvist i vilken krav hade framställts *mot* A-bolaget. Detsamma framgår av stämningsansökan, som A-son tog del av innan han avgav revisionsberättelsen.

Dessa omständigheter gav anledning att anta att upplysningen i förvaltningsberättelsen inte på ett korrekt sätt återgav alla de faktiska förhållandena rörande A-bolagets tvister. A-son skulle därför ha vidtagit ytterligare åtgärder för att försäkra sig om att förvaltningsberättelsen innehöll korrekta och fullständiga uppgifter om bolagets samtliga tvister av väsentlig betydelse för dess verksamhet, ställning och resultat. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

I samband med att A-son vidtog ovan nämnda åtgärder borde han mot bakgrund av uppgifterna i stämningsansökan om beslutad kvarstad även ha inhämtat ytterligare information om kvarstaden. Med hänsyn till att kvarstaden avsåg ett för A-bolaget väsentligt belopp skulle han i första hand för styrelsen ha påtalat behovet av att lämna upplysning om kvarstaden i förvaltningsberättelsen. Om styrelsen inte gjorde detta, skulle han i andra hand ha angett detta i revisionsberättelsen och lämnat upplysning om kvarstaden. Genom att inte agera på nämnda sätt har han även i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

B-bolagets förvaltningsberättelse innehåller upplysning om den tvist som bolaget var involverat i. Däremot saknas uppgift om att kvarstad hade fastställts i bolagets egendom till ett för bolaget väsentligt belopp. Detta var en upplysning som skulle ha funnits med. A-son borde därför ha vidtagit samma åtgärder som har beskrivits ovan avseende A-bolaget. Genom att inte agera på nämnda sätt har han åsidosatt god revisionssed.

7 Kapitalbrist i D-bolaget räkenskapsåret 2014

Av D-bolagets årsredovisning avseende räkenskapsåret 2014 framgår att bolagets eget kapital var förbrukat. Bristen i eget kapital uppgick till 2,5 mnkr. I en not till balansposten Eget kapital anges att D-bolaget enligt balansräkningen var likvidationspliktigt men att det inte hade upprättats någon kontrollbalansräkning, eftersom värdet på bolagets tillgångar i form av två webbplatser och aktier i ett dotterbolag långt översteg bokfört värde.

I A-sons dokumentation har beträffande granskningen av posterna Bundet eget kapital och Fritt eget kapital noterats att styrelsen, i likhet med tidigare år, inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning, eftersom det fanns betydande övervärden i

D-bolaget och delar av bolagets skulder kunde omvandlas till aktieägartillskott om styrelsen ansåg det nödvändigt. Vidare har det gjorts noteringar om att styrelsen, även här i likhet med tidigare år, hade tagit fram en värdering av D-bolaget och att värderingen bedömdes som trovärdig med hänsyn till bud som bolaget tidigare hade fått samt den omständighet att bolaget hade förvärvat sitt systerbolag, C-bolaget, med ett marknadsvärde om 5 mnkr för 3 mnkr.

I dokumentationen finns en handling benämnd ”Värdering av [D-bolaget]”. I denna handling redogörs för två av bolagets webbplatser. Beträffande den ena anges att dess höga ranking hos en stor internetsöktjänst medför att värdet för en eventuell köpare skulle kunna vara högt, motsvarande ett värde på över fem miljoner USD. Vidare anges i handlingen att D-bolaget hade fått tre indikativa bud på en av dess webbplatser, varav det högsta hade uppgått till 1,2 miljoner GBP. Handlingen innehåller inga uppgifter om när den är upprättad och den är heller inte undertecknad. Av dokumentationen går inte att utläsa vilka granskningsåtgärder A-son vidtog eller vilka revisionsbevis han inhämtade för att verifiera uppgifterna i handlingen.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att D-bolagets eget kapital enligt balansräkningen per den 31 december 2014 var förbrukat. I samband med att A-bolaget avyttrade aktierna i C-bolaget till D-bolaget för ett underpris tillfördes emellertid D-bolaget, utöver de tillgångar som bolaget redan hade, sådana övervärden att styrelsen bedömde att det saknades skäl att upprätta en kontrollbalansräkning. Med hänsyn till C-bolagets historiskt sett lönsamma verksamhet ansågs D-bolaget dessutom kunna få del av framtida koncernbidrag och utdelningar, vilket skulle möjliggöra för bolaget att reglera sina skulder.

Vid A-bolagets förvärv av C-bolaget i början av räkenskapsåret 2014 hade marknadsvärdet på aktierna fastställts till 5 mnkr. Att den slutliga köpeskillingen sattes ner till 3 mnkr berodde på ett skadestånd och påverkade endast det bokförda värdet. Det fanns alltså ett övervärde i aktierna om i vart fall 2 mnkr. C-bolaget

hade varje år redovisat positiva resultat och per den 31 december 2015 hade bolaget ett eget kapital inklusive obeskattade reserver på närmare 2,6 mnkr.

Per balansdagen den 31 december 2014 ägde D-bolaget betydande immateriella rättigheter, bl.a. en populär webbplats som tillhandahöll mallar för tillverkning av hemsidor. Mallarna tillhandahölls kostnadsfritt och hade stor spridning. Det utnyttjades att användarna av mallarna styrdes vidare som potentiella kunder till övriga koncernbolag. Tanken var att mallarna på sikt även skulle generera reklamintäkter. År 2012 hade D-bolaget avböjt ett bud på webbplatsen om en miljon USD. Som underlag för budet tog han del av ett e-postmeddelande från en advokat som företrädde ett amerikanskt IT-bolag. Han har inte bevarat e-postmeddelandet i sin dokumentation. Han minns mycket väl i vilket sammanhang som han fick ta del av meddelandet, men i och med att bolagets företrädare ansåg att webbplatsen i fråga hade ett betydligt högre marknadsvärde och redan hade tackat nej till erbjudandet fann han inte några skäl för att be om en kopia som han kunde bevara i sin dokumentation. Utöver nämnda webbplats ägde D-bolaget även en annan webbplats och en unik domän.

D-bolagets enda fordringsägare var dess moderbolag, A-bolaget. Per balansdagen den 31 december 2014 uppgick A-bolagets sammanlagda fordran på D-bolaget till ett belopp om 3,9 mnkr. Under tiden som A-bolaget var ägare till D-bolaget såg han en omvandling till aktieägartillskott som en naturlig åtgärd om detta skulle krävas för att upprätthålla ett intakt eget kapital. Även efter att A-bolaget hade överlåtit aktierna i D-bolaget kunde det antas att A-bolaget skulle vara fortsatt villigt att vid behov omvandla delar av sin fordran på D-bolaget till ett aktieägartillskott. Syftet skulle vara att säkerställa D-bolagets fortlevnad och förmåga att återbetala sina skulder.

Han hade årligen en diskussion med bolagets verkställande direktör om skulden till moderbolaget. Den verkställande direktörens uppfattning var att det fanns betydande övervärden i bolaget, vilket också framhölls i årsredovisningen. Diskussionerna skedde på ett övergripande plan och något skriftligt dokument eller någon skriftlig utfästelse togs därför inte fram. Efter överlåtelsen av aktierna fördes

ingen diskussion om omvandling till aktieägartillskott. Han gjorde därför bedömningen att fordran skulle utgöra en del av affärsuppgörelsen och försvinna i samband med att affären slutfördes. Hans bedömning var att om en fordran överläts till en ny köpare, var det högst sannolikt att denne skulle omvandla fordran till ett kapitaltillskott.

Värderingen av D-bolaget gjordes årligen och skickades till honom i samband med revisionen. Värderingen grundade sig på bl.a. de bud som hade lämnats på bolaget och den potential som bedömdes finnas i bolagets webbplatsers avkastningsförmåga. Tillsammans med styrelsen förde han ett resonemang om övervärdena. I sin bedömning av trovärdigheten i de uppgifter som fanns i värderingen tog han del av tidigare nämnt bud och han förde även ett resonemang med D-bolagets ägare.

Han såg ingen anledning att ifrågasätta företagsledningens bedömning att det fanns sådana övervärden att någon kontrollbalansräkning inte behövde upprättas. Han bedömde det som uppenbart att det fanns betydande övervärden i bolaget och han ansåg därför inte att det var påkallat att inhämta ett värderingsintyg.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

I förarbetena till aktiebolagslagen³ hänvisas till förarbetena avseende motsvarande bestämmelse i 1975 års aktiebolag (1975:1385), 13 kap. 12 §⁴. I de äldre förarbetena anges att orden ”beräknat enligt 13 §⁵” i lagtexten markerar att styrelsens skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning p.g.a. misstanke om kapitalbrist

³ Se prop. 2004/05:85 s. 872.

⁴ Se prop. 2000/01:150 s. 91.

endast gäller om det finns skäl att anta att kontrollbalansräkningen skulle utvisa att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av förarbetena följer vidare att det förhållandet att en balansräkning upprättad enligt årsredovisningslagens bestämmelser utvisar eller skulle utvisa en kvalificerad kapitalbrist inte innebär att det är nödvändigt att upprätta en kontrollbalansräkning, om det är *uppenbart* att det finns dolda övervärden av det slag som får beaktas enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen som täcker bristen. I förarbetena anges dock att det i sådana fall är lämpligt att de överväganden som styrelsen har gjort noteras i styrelseprotokollet.

Av D-bolagets årsredovisning avseende räkenskapsåret 2014 framgår att bolagets eget kapital var förbrukat. Bolagets styrelse skulle därför ha upprättat en kontrollbalansräkning senast i samband med boksluts- och årsredovisningsarbetet. Som angetts ovan hade det i och för sig funnits ett visst utrymme för styrelsen att ta ställning till bolagets ekonomiska situation utan att upprätta en kontrollbalansräkning. Detta hade dock förutsatt att det var *uppenbart* att det fanns sådana dolda övervärden i bolaget. A-son skulle, i samband med revisionen, ha tagit ställning till om styrelsens bedömning att det var *uppenbart* att det fanns dolda övervärden som täckte den redovisade kapitalbristen var korrekt. För det fall han inte fick tillräckliga revisionsbevis för detta skulle han ha anmärkt på underlåtenheten att upprätta en kontrollbalansräkning i sin revisionsberättelse.

Enligt A-son godtog han styrelsens bedömning eftersom bolaget ägde aktier med ett övervärde om i vart fall 2 mnkr och bolaget dessutom ägde betydande immateriella tillgångar. Vidare har han hänvisat till möjligheten att omvandla en skuld om 3,9 mnkr till ett aktieägartillskott och att D-bolaget, med hänsyn till C-bolagets historiskt sett lönsamma verksamhet, skulle kunna få del av framtida koncernbidrag och utdelningar.

När det gäller A-sons uppgifter om att det fanns ett övervärde i aktierna i C-bolaget bedömer Revisorsinspektionen, baserat på hans dokumentation och hans argumentation hos inspektionen, att han hade tillräckliga revisionsbevis för att acceptera

⁵ Motsvarar bestämmelsen i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen.

ett övervärde om 2 mnkr. När det gäller hans uppgifter om dolda övervärden i immateriella tillgångar, möjligheten att omvandla en skuld till ett aktieägartillskott samt utsikten till framtida koncernbidrag och utdelningar är uppgifterna allmänt hållna. Det framgår inte av hans dokumentation att han vidtog tillräckliga kontrollåtgärder för att verifiera förekomsten av övervärden som täckte hela kapitalbristen. Han har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att sådana åtgärder vidtogs.

Inspektionen drar av detta slutsatsen att han saknade revisionsbevis som gav honom grund för bedömningen att styrelsen inte behövde upprätta en kontrollbalansräkning (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). A-son skulle därför i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2014 ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att underlåta att göra en sådan anmärkning har han åsidosatt god revisionssed.

8 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revision av fyra bolag. I ett av bolagen har det funnits brister i hans granskningar av bolagets bonusutbetalningar till den verkställande direktören och bolagets kostnader för renoveringar. Vidare har han underlåtit att i tillräcklig omfattning granska frågan om förekomsten av förbjudna lån. I två andra bolag, A-bolaget och B-bolaget, har han underlåtit att i tillräcklig omfattning granska redovisningen av pågående rättstvister. I ett bolag, D-bolaget, har han inte anmärkt på att styrelsen hade underlåtit att upprättat en kontrollbalansräkning, trots att bolagets eget kapital var förbrukat.

Det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson,

redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Peter Ek, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren och avdelningsdirektören Jenny Lundberg och revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.