

D 13

1 Inledning

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

Anmälan avser hans uppdrag som revisor i två aktiebolag, härafter benämnda K-bolaget och I-bolaget. Båda bolagen hade kalenderår som räkenskapsår.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de båda bolagen avseende räkenskapsåret 2007.

K-bolagets styrelse hade en enda ledamot, härafter benämnd JK, tillika bolagets ende aktieägare. Också I-bolagets styrelse hade en enda ledamot, här benämnd CD.

2 K-bolaget

K-bolaget bedrev konsultverksamhet inom IT och data.

I K-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 redovisas en nettoomsättning om 35 tkr, rörelseresultat om minus 24 tkr och en balansomslutning om 194 tkr. Vidare redovisades 192 tkr som en övrig kortfristig fordran på ett aktiebolag, här benämnt R-bolaget.¹

A-son avgav för det aktuella räkenskapsåret en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen. Han anmärkte att K-bolaget hade en fordran om 192 tkr på R-bolaget som var närstående och att det inte var styrkt att det rörde sig om ett kommersiellt lån. Han upplyste även om att gäldenärens förmåga att betala tillbaka lånet inte heller hade styrkts och att beloppet var av avgörande betydelse för K-bolagets ställning. Han anmärkte även på att bolaget hade sålt en fastighet till en närstående person och det inte hade styrkts att beloppet var marknadsmässigt. Med hänvisning till dessa omständigheter varken till- eller avstyrkte han fastställandet av resultat- och balansräkningarna samt ansvarsfrihet för JK.

I A-sons revisionsdokumentation anges att det inte framkommit några omständigheter som styrkt att fordran mot R-bolaget var kommersiellt betingad eller att bolaget hade återbetalningsförmåga. Det har vidare antecknats att R-bolagets återbetalningsförmåga eventuellt kunde anses osäker, eftersom bolaget hade svag likviditet och var beroende av extern finansiering. Som underlag för anteckningen finns en balansrapport från R-bolaget. Avseende försäljningen av K-bolagets fastighet har det antecknats att den sålts till en närstående person utan att något värderingsintyg hade uppvisats. Som underlag till anteckningen finns allmän information om fastigheten från Lantmäteriet.

RN har tagit del av R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07. Där redovisades bolagets resultat efter skatt till minus 49 tkr. Föregående räkenskapsår uppgick det till 383 kr. Per balansdagen den 30 april 2007 redovisade R-bolaget tillgångar med 129 tkr och eget kapital med 52 tkr.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Det var framför allt osäkerheten om det förelåg nedskrivningsbehov av fordran på R-bolaget och osäkerheten om överlåtelsen av fastigheten hade skett till marknadsmässigt pris som gjorde

¹ JK utgjorde ensam R-bolagets styrelse. A-son var även vald revisor i R-bolaget.

att han varken av- eller tillstyrkte resultat- och balansräkningarna samt ansvarsfrihet. När han upprättade revisionsberättelse, hade det förflutit lång tid utan att fordran hade reglerats. R-bolagets återbetalningsförmåga utifrån tillgängligt räkenskapsmaterial bedömde han som tveksam. Skälet till att han valde att varken till- eller avstyrka var att beloppet enligt hans bedömning kunde ha avgörande betydelse för att bedöma bolagets finansiella ställning. Enligt hans mening har det skett en betydande ändring i praxis från 1975 till 2008 när det gäller frågan om att varken till- eller avstyrka. Detta framkommer tydligt i de internationella revisionsstandarder som låg till grund för RS.

RN gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Enligt 9 kap. 33 § samma lag ska revisionsberättelsen även innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Av förarbetena till motsvarande bestämmelse i den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan. Av förarbetsuttalandet framgår också att en revisor i allmänhet bör tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet på angivna skäl men att det inte föreligger någon ovillkorlig skyldighet att göra detta och att revisorn i tveksamma fall kan begränsa sig till att ange skäl för eller emot ansvarsfrihet.²

I RS 709, *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 38, anges att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Vidare anges i RS 709 p. 42 att en begränsning av inriktningen och omfattningen av revisionen kan påtvingas av omständigheterna eller uppstå när företagets bokföring är undermålig eller när revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd.³

RN har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen bör användas med försiktighet och att det inte kan godtas att en revisor använder sig av nämnda möjlighet i fall där det enligt revisorns mening visserligen råder osäkerhet beträffande väsentliga poster, men där dessa oklarheter skulle kunna utredas av revisorn. Mot bakgrund av ovan nämnda förarbetsuttalande bör detsamma gälla i frågan om att varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet.⁴

RN finner att K-bolagets fordran på R-bolaget utgjorde en väsentlig post i K-bolagets balansräkning. Med hänsyn till R-bolagets ställning framstår det som osannolikt att bolaget skulle ha någon möjlighet att reglera skulden till K-bolaget. Enligt RN:s bedömning måste det ha framstått som sannolikt att fordran saknade värde. Detta måste ha stått klart för A-son, inte minst

² Se prop. 1975:103 s. 433.

³ RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS), eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

⁴ Se RN:s beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315 (referat D 6/02 i RN:s praxis) och den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1583.

med hänsyn till att han, såsom vald revisor i R-bolaget, hade tillgång till relevant bokföringsmaterial i det bolaget. Förekomsten av närståendetransaktioner under räkenskapsåret skulle ha föranlett honom att vidta ytterligare granskningsåtgärder för att säkerställa att dessa inte utgjorde olovliga värdeöverföringar. Han hade därför inte grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna eller för att underlåta att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. Genom att ändå avstå från till- eller avstyrkande har han åsidosatt god revisionssed.

3 I-bolaget

3.1 Bakgrund

I-bolaget bedrev utveckling, produktion och marknadsföring av produkter med inriktning på vatten och anläggningar, bergsindustri, entreprenadverksamhet samt handel med fast egendom.

I-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 är daterad den 10 juli 2008. A-sons revisionsberättelse är daterad den 1 december 2008 och avviker från standardutformningen. Han upplyste i revisionsberättelsen att han inte hade haft möjlighet att närvara vid inventeringen av I-bolagets varulager och anmärkte på vissa outredda differenser avseende leverantörsskulder och kundfordringar. Han anmärkte även på att årsredovisningen inte hade avgetts inom föreskriven tid. Han varken till- eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna samt bevilja CD ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

3.2 För sent avgiven årsredovisning och samt datering av densamma

Som har framgått ovan avgavs varken I-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 eller revisionsberättelsen för det räkenskapsåret inom föreskriven tid.

I en revisionspromemoria, som är daterad den 12 november 2008 och ställd till bolagets ägare och styrelse, anges att den upprättade årsredovisningen justeras enligt överenskommelse med JK för att undvika onödiga anmärkningar i revisionsberättelsen.

A-son har uppgett följande.

Han hade kontakter med CD och bolagets externa redovisningskonsult under våren 2008 för att få in räkenskapsmaterialet och årsredovisningen för räkenskapsåret 2007. Så vitt hans minns var inte dessa kontakter skriftliga. Han fick uppgift om att arbetet med årsredovisningen pågick men att det förelåg svårigheter att få fram ett tillförlitligt underlag. Han bedömde att en skriftlig erinran inte skulle tillföra något i sak eller påskynda arbetet ytterligare. Årsredovisningen och bokslutet för räkenskapsåret 2007 kom honom tillhanda i juli 2008. Revisionen avslutades dock först i december 2008, eftersom det uppstod en mängd frågor i samband med revisionen. Under revisionen upprättades en ny årsredovisning men i sak är det den lämnade årsredovisningen den 10 juli 2008 som han granskade. Enligt god redovisningssed har dateringen av årsredovisningen betydelse när det gäller att avgöra vilka händelser efter balansdagen som beaktas vid upprättande av årsredovisningen. Enligt hans bedömning är det händelser fram till dateringen i juli 2008 som beaktats i årsredovisningen. Han bedömde därför att för en läsare av årsredovisningen gav dateringen uttryck för vilka händelser som hade beaktats.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid bolagsstämman ska styrelsen lägga fram årsre-

dovisningen och revisionsberättelsen. Detta innebär att handlingarna ska vara upprättade senast vid samma tillfälle. Bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 30 juni 2008.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolagets styrelse låter upprätta räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial dröjer så att det finns risk för att ordinarie bolagstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.⁵

A-son fick inte del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 i tid. De muntliga kontakter som han under våren 2008 hade haft med CD och I-bolagets redovisningskonsult var ensamt inte tillräckliga för att uppfylla den agerandeplikt som har beskrivits ovan. Det framgår varken av hans yttranden till RN eller av hans revisionsdokumentation att CD upplystes skriftligen om de skyldigheter som ålåg honom som styrelse för I-bolaget. RN utgår därför från att någon sådan skriftlig upplysning inte lämnats. A-son har därigenom åsidosatt god revisionssed.

Av utredningen framgår att den årsredovisning som avlämnades till bolagstämman upprättades under hösten 2008. A-son har därmed godtagit att årsredovisningen gavs en felaktig datering. Han skulle ha uppmärksammat styrelsen på detta och, om styrelsen inte ändrade datumangivelsen, anmärkt på den felaktiga dateringen i revisionsberättelsen. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Granskningen av posten Varulager

Bolagets varulager redovisades till ett värde om 624 tkr per balansdagen den 31 december 2006 och till 700 tkr per balansdagen den 31 december 2007. Balansomslutningen uppgick till 4 mnkr respektive 3 mnkr per dessa datum.

I A-sons revisionsdokumentation anges följande.

I en handling rubricerad *Bokslutsrutin*, daterad den 26 oktober 2007, har det antecknats att A-son tidigare närvarat vid inventeringen av lagret och att det visat sig att denna post stämt bäst i redovisningen. I övrigt behandlas inte varulagret i hans revisionsplanering.

I handlingen *Sammanfattning av utförd revision/Noteringar till nästa år*, som är daterad den 1 december 2008 och godkänd av "HH", anges bl.a. att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för lagret eftersom varken han eller någon annan från revisionsteamet närvarade vid inventeringen eller på något annat sätt kunnat fastställa "kvantiteter" m.m.

A-son har uppgett följande.

Posten lager bedömdes inte vara väsentlig vid genomgång och uppföljning av föregående års revision. Han hade tillgång till en resultatrapport per den 31 augusti 2007 som visade en betydande omsättningsminskning jämfört med tidigare år som följdes av en minskning av kostnad för sålda varor. Han bedömde därför att lagret per balansdagen den 31 december 2007 skulle uppgå till ett oväsentligt belopp varför han inte närvarade vid inventeringen av lagret vid revisionen av räkenskapsåret 2007. När han erhöll årsredovisningen och övrigt

⁵ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 (referat D 25/00-01 i RN:s praxis), RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 (referat D 43/10 i RN:s praxis) och 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

räkenskapsmaterial för revision, stod det klart att det redovisade lagret uppgick till ett väsentligt belopp. Bolagets inköp och försäljning mellan balansdagen den 31 december 2007 och juli 2008 var så pass omfattande att han bedömde det som ogörligt att fastställa värdet av lagret även om han skulle ha föranstaltat om en ny lagerinventering.

RN gör följande bedömning.

Av RS 501 *Revisionsbevis – överväganden beträffande särskilda poster*, p. 5–7, framgår att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. Om revisorn på grund av oförutsebara omständigheter inte har möjlighet att närvara vid den fysiska inventeringen vid den tidpunkt som har planerats för denna, ska han eller hon närvara vid eller föranstalta om inventering vid en annan tidpunkt, och om nödvändigt granska mellanliggande transaktioner. När det är ogörligt att närvara, beroende på sådana omständigheter som t.ex. varulagrets art och belägenhet, ska revisorn ta ställning till om alternativa åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd, detta för att kunna dra slutsatsen att han eller hon inte behöver anmärka i revisionsberättelsen på begränsningarna i revisionsarbetets inriktning och omfattning.

Som har framgått i avsnitt 2 är möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt ansvarsfrihet för styrelsen begränsad.

A-son hade fått indikationer på att värdet på I-bolagets varulager skulle minska till en oväsentlig nivå varför varken han eller någon annan från hans revisionsteam kom att närvara vid inventeringen av lagret. Varulagret redovisades dock till ett högre värde per balansdagen den 31 december 2007 än föregående balansdag. Han skulle mot denna bakgrund ha vidtagit alternativa granskningsåtgärder för att kunna verifiera värdet och existensen av varulagret, exempelvis dokumenterat senare försäljning av särskilda artiklar i varulagret som förvärvats eller köpts före den fysiska inventeringen. Eftersom han inte har gjort detta, har hans granskning av I-bolagets varulager inte varit tillräcklig.

A-son hade mot bakgrund av den otillräckliga granskningen inte grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna eller för att underlåta att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. Genom att ändå avstå från till- eller avstyrkande har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har vid revisionen av räkenskapsåret 2007 varken till- eller avstyrkt resultat- och balansräkningarna i K-bolaget samt ansvarsfrihet för styrelsen, trots att han inte haft grund för att avstå från ett sådant till- eller avstyrkande.

A-son har vidare inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla årsredovisningen för I-bolaget räkenskapsåret 2007. Han har vidare accepterat att styrelsen hade åsatt årsredovisningen ett felaktigt datum. Han har inte i tillräcklig omfattning granskat I-bolagets varulager samma räkenskapsår. Han har därmed inte haft grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna samt ansvarsfrihet för styrelsen.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget är 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, 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 Sören Bergner samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.