

D 13

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåret 17 september 2007–31 december 2008 och räkenskapsåret 1 januari–31 december 2009. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende dessa räkenskapsår.

Bolaget bildades i september 2007 och bedrev verksamhet inom design, produktion och försäljning av kläder. Bolaget ägdes av två personer som också utgjorde bolagets styrelse såsom styrelseledamot och suppleant.

A-son avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 den 28 maj 2009. Denna revisionsberättelse var utformad i enlighet med standardutformningen för revisionsberättelser. Han avgav sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 den 30 juni 2010. Den avvek från standardutformningen på följande sätt.

”Här i vill jag påpeka att skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning då hela aktiekapitalet är förbrukat”.

2 Obehörig revisorsassistent

I A-sons revisionsdokumentation finns ett uppdragsbrev. Enligt detta uppdragsbrev åtog han sig att utföra revisionen av bolagets bokföring, årsredovisning och förvaltning. Bolaget skulle därutöver få hjälp med upprättande av årsbokslut, delårsbokslut, budget och kalkyler samt deklarationer i den omfattning bolaget skulle önska och initiera. I revisionsdokumentationen har A-son antecknat att fråga var om ett kombinerat uppdrag där en redovisningskonsult anställd vid revisionsbyrån biträdde bolaget med delar av redovisningsarbetet samt med upprättande av bokslut och årsredovisning. Han har även antecknat att hans eget uppdrag var begränsat till revisionen av bolaget. I en prövning av sin opartiskhet och självständighet som vald revisor i bolaget enligt 21 § revisorslagen (2001:883) har han angett att det inte förelåg några omständigheter som gjorde att hans oberoende kunde ifrågasättas.

Vidare framgår av revisionsdokumentationen för de båda räkenskapsåren att granskningen av bolagets varulager för räkenskapsåren 2007/08 och 2009 genomfördes i form av kontrollinventeringar. Denna granskning utfördes av redovisningskonsulten som tog stickprover på varulagret. A-son närvarade inte vid bolagets inventeringar eller vid kontrollinventeringar, utan baserade sin bedömning av varulagrets existens och värde på de angivna kontrollerna utförda av redovisningskonsulten.

Bolagets balansomslutning uppgick per balansdagen den 31 december 2008 till 659 tkr, varav varulagret redovisades med 421 tkr (ca 64 procent av balansomslutningen). Balansomslutningen uppgick per balansdagen den 31 december 2009 till 747 tkr, varav varulagret redovisades med 431 tkr (ca 58 procent av balansomslutningen).

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

Då ett stort antal inventeringar ska göras vid årsskiftena har han i sin planering prioriterat att själv delta vid inventeringar där riskerna har bedömts vara större. Hans bedömning var att

redovisningskonsulten inte hade ett större inflytande över bolagets redovisning än att hon kunde anses opartisk vid kontrollinventeringen. Redovisningskonsultens uppgift var endast att fastställa att bolagets inventeringar hade genomförts på ett fullständigt och korrekt sätt. All annan bedömning angående varulagrets värdering gjordes av honom själv. I stället för att underlåta att kontrollera bolagets inventeringar ansåg han att det var bättre att redovisningskonsulten gjorde detta. Detta utgjorde således ett undantag på grund av bristande resurser.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) får den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver inte vara revisor. Detta innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området. Av 9 kap. 18 § samma lag följer att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor.

Av revisionsdokumentationen, utformningen av uppdragsbrevet och A-sons egna uppgifter framgår att redovisningskonsulten biträdde bolaget vid bokföringen samtidigt som hon på uppdrag av A-son kontrollinventerade bolagets varulager räkenskapsåren 2007/08 och 2009. Dessa kontroller låg till grund för A-sons bedömning av varulagrets existens och värde. Genom att vid revisionen använda en medarbetare som inte var behörig har han åsidosatt förbudsregeln i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen. Vad han har anfört om att detta förfarande utgjorde ett undantag på grund av bristande resurser föranleder ingen annan bedömning.

3 Negativt eget kapital räkenskapsåret 2009

I anmälan anges att den revisionsbyrå vid vilken A-son var verksam också anlätades till att biträda bolaget med ekonomisk vägledning. Anmälarna anför att redovisningen dock blev felaktig och att bolaget, till följd av A-sons rådgivning, blev skuldsatt med personligt betalningsansvar för styrelsen.

Bolaget hade ett registrerat aktiekapital om 100 tkr och ett fritt eget kapital om totalt 9 tkr per balansdagen den 31 december 2008. Enligt preliminära balans- och resultatrapporter avseende räkenskapsåret 2009 uppgick bolagets resultat till minus 24 tkr varvid det egna kapitalet redovisades med 85 tkr. Av revisionsdokumentationen framgår att A-son i februari 2010 gick igenom de preliminära balans- och resultatrapporterna. Han fann då felaktigheter beträffande bl.a. redovisningen av förskott till leverantörer. Efter korrigerings av dessa felaktigheter uppgick det preliminära resultatet till i vart fall minus 170 tkr.¹ I revisionsdokumentationen finns en anteckning från ett möte som A-son hade med bolagets styrelseledamot den 10 februari 2010. I anteckningen anges att han hade påtalat för styrelseledamoten att resultatet uppgick till minus 170 tkr och att problemet var posten *Förskott till leverantörer* då ett förskott låg kvar som en fordran trots att det borde ha kostnadsförts i juni 2009 i samband med att varorna hade levererats till bolaget.

Av handlingarna i ärendet framgår att någon kontrollbalansräkning inte upprättades efter det att styrelseledamoten hade fått kännedom om att bolaget uppvisade ett resultat om minus 170 tkr, trots att resultatet innebar att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat till mer än till hälften. Av revisionsdokumentationen framgår inte om A-son på något sätt uppmärksammade styrelseledamoten på skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning när det kunde antas att

¹ Detta preliminära resultat skulle innebära att bolagets eget kapital skulle redovisas med minus 65 tkr.

bolagets eget kapital hade kommit att understiga hälften av det registrerade aktiekapitalet. RN har därför förelagt A-son att redogöra för vilka åtgärder han vidtog i samband med att han fick kännedom om bolagets ekonomiska situation.

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

I februari 2010 tog styrelseledamoten kontakt med revisionsbyrån. Orsaken till detta var att bolaget avsåg att ta ytterligare lån och att det krävdes ett preliminärt bokslut för att lån skulle beviljas. Han gick då igenom bolagets månadsrapport från december 2009 och noterade ett felaktigt redovisat förskott om ca 300 tkr. Efter en justering av den felaktiga redovisningen konstaterade han att bolaget uppvisade ett preliminärt resultat om minus 170 tkr. Påföljande dag hade han ett möte med styrelseledamoten och informerade om detta. Han informerade därvid även om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning enligt aktiebolagslagen samt vad underlåtelse att upprätta en sådan skulle medföra för ansvar. Från och med detta möte hade styrelsen således kännedom om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning. Han tillsåg också att arbetet med bolagets bokslut prioriterades av redovisningskonsulten, varvid bokslutet färdigställdes i slutet av april 2010. Resultatet för räkenskapsåret 2009 uppgick till minus 322 tkr.² Han försökte flera gånger i samband med bokslutets färdigställande ordna ett möte med styrelseledamoten som dock inte blev tillgänglig förrän i slutet av juni 2010. Han informerade då återigen, såväl skriftligen i revisionsberättelsen som muntligen, om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning. Vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande den 30 juni 2010 ansåg han att det var tillräckligt att i revisionsberättelsen upplysa om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning och att det var för tidigt att göra en anmärkning i densamma om att styrelsen skulle ha underlåtit att fullgöra sin skyldighet enligt aktiebolagslagen.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen i ett aktiebolag genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt god revisionssed ska revisorn i en sådan situation informera styrelsen om dess skyldighet.³

Såsom angetts ovan noterade A-son i februari 2010 att bolaget uppvisade ett preliminärt resultat om minus 170 tkr, varvid bolagets registrerade aktiekapital i sin helhet skulle vara förbrukat. Redan vid denna tidpunkt förelåg det därför en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen. A-son har i sina yttranden till RN anfört att han vid mötet med styrelseledamoten i februari 2010 påtalade skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning enligt 25 kap. aktiebolagslagen och vilket ansvar det skulle innebära för styrelsen om den inte gjorde detta. Någon kontrollbalansräkning upprättades emellertid inte. Under april månad hade bokslutet färdigställts och det kunde konstateras att bolaget redovisade ett eget kapital med minus 213 tkr. Vid denna tidpunkt hade någon kontrollbalansräkning fortfarande inte upprättats. A-son har anfört att han utan framgång försökte ordna möten med styrelseledamoten då bokslutet hade färdigställts. Eftersom dessa kontakter med styrelseledamoten inte resulterade i att någon kontrollbalansräkning upprättades och han heller inte fick några indikationer på att styrelseledamoten avsåg att upprätta en sådan, ålåg det honom i detta läge att skriftligen uppmärksamma styrelseledamoten på aktiebolagslagens krav. Det finns ingenting i dokumentationen som tyder på att han gjorde detta. Han har inte heller i sina yttranden till RN påstått att han vidtog någon sådan åtgärd. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte skriftligen uppmärksammade styrelseledamoten på skyldigheterna enligt 25 kap.

² Detta resultat innebar att bolagets egna kapital redovisades med minus 213 tkr.

³ Se även RN:s beslut av den 18 september 2012 i ärende dnr 2011-699.

aktiebolagslagen. Även om hänsyn tas till att han i revisionsberättelsen den 30 juni 2010 påtalade styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning utgjorde detta under alla omständigheter en alltför sen åtgärd, eftersom mer än fyra månader hade förflutit sedan det fanns skäl för styrelsen att anta att bolagets egna kapital hade kommit att understiga mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet. Genom att inte fullgöra den nu behandlade aktivitetsplikten har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Fortsatt drift vid avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009

Såsom angetts ovan uppvisade bolaget i februari 2010 ett preliminärt resultat om minus 170 tkr som vid färdigställandet av bokslutet i april samma år visade sig uppgå till minus 322 tkr. I revisionsdokumentationen finns en anteckning om att försenade eller uteblivna leveranser utgjorde en affärsrisk för bolaget. Av dokumentationen framgår dock inte hur A-son vid sin revision av räkenskapsåret 2009 bedömde bolagets förmåga till fortsatt drift under räkenskapsåret 2010. RN har därför förelagt A-son att redogöra för sin bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift.

A-son har i yttranden till RN anfört följande.

Under hösten 2009 biträdde han bolaget med upprättande av en budget utifrån uppgifter från styrelsen. Bolaget arbetade med att hitta nya distributionskanaler och leverantörer för att förbättra lönsamheten. Vid denna tid kände han inte till det felaktigt redovisade förskottet, vilket han skulle komma att upptäcka i februari 2010. Nollresultat för räkenskapsåret 2009 förväntades därför än så länge. Han noterade några kritiska punkter i budgeten, bl.a. fråga om leveranssäkerhet och distributionskanaler. Styrelseledamoten försäkrade honom att det inte skulle förekomma några problem i dessa avseenden. Vid mötet med styrelseledamoten i februari 2010 påtalade han den osäkerhet som förelåg rörande bolagets ekonomiska ställning med hänsyn till det felaktigt redovisade förskottet under räkenskapsåret 2009. Under samma månad erhöll bolaget tillskott av likvida medel i form av banklån. I mars 2010 skrev styrelsen till honom och informerade om att en leverantör inte skulle kunna leverera varor enligt överenskommelse inför vårsäsongen. Han gjorde då en ny analys av budgeten som utvisade att bolaget skulle klara av säsongen med ett litet överskott, dock utan att ta igen de tidigare förlusterna. Vid genomgången av bokslutet i juni 2010, i samband med att årsredovisningen undertecknades, hade han tillgång till en förnyad budget och bolagets redovisning fram till och med april 2010. Enligt redovisningen uppvisade bolaget ett överskott om 31 tkr. Styrelsen försäkrade honom också att bolagets kunder skulle finnas kvar och att ytterligare leveransproblem inte skulle uppstå. Hans bedömning var därför att bolagets fortsatta drift var säkrad under räkenskapsåret 2010.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i Revisionsstandard i Sverige (RS) 570 *Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att styrelsen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättande av årsredovisningen.⁴ Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets

⁴ RN hänvisar till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det här aktuella räkenskapsåret. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i International Standard on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i redovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Detta framgår av punkterna 32–34 i RS 570. Tidsperioden som denna bedömning ska omfatta är minst tolv månader efter balansdagen enligt Redovisningsrådets rekommendation 22 *Utformning av finansiella rapporter* p. 22 som RS 570 hänvisar till.⁵

RN konstaterar att bolaget under räkenskapsåret 2009 hade bedrivit en förlustgenererande verksamhet. A-son har själv i sina yttranden till RN anfört att bolaget hade problem att erhålla varor enligt överenskommelse och att bolaget skulle klara den kommande säsongen med endast ett litet överskott och utan att ta igen förlusterna. Dessa omständigheter innebär att det vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen i juni 2010 fanns en osäkerhet beträffande möjligheterna till fortsatt drift. Den muntliga utfästelsen från styrelsen som lämnades i samband med genomgången av årsredovisningen i juni 2010 om att det inte skulle förekomma problem med leveranser, kunder eller likvida medel under hösten 2010 berättigade enligt RN:s mening inte till bedömningen att bolagets fortsatta drift var säkrad. A-son skulle därför för bolagets styrelse ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall han bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i förvaltningsberättelsen för bolaget. Han skulle då också i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att inte vidta någon av de angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revision av bolaget. Han har vid sin revision avseende räkenskapsåren 2007/08 och 2009 använt en obehörig revisorsassistent vid granskningen av bolagets varulager. Vidare har han för räkenskapsåret 2009 underlåtit att skriftligen uppmärksamma styrelsen på skyldigheterna enligt 25 kap. aktiebolagslagen. Slutligen har han i samband med revisionen av det sist angivna räkenskapsåret inte gjort tillräckliga överväganden vad gäller förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, 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 Lars Engerup samt avdelningsdirektören Linda Wallin som föredragit ärendet.

⁵ Se not 9 i RS 570.