

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag som bedrev partihandel med läkemedel (bolaget). Hon var vald revisor i bolaget för räkenskapsåren 27 januari 2010–30 april 2011 och 1 maj 2011–30 april 2012 och har lämnat revisionsberättelser för de räkenskapsåren.

A-sons revisionsberättelser för båda räkenskapsåren avvek från standardutformningen.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010/11 anmärkte hon på styrelsens hantering av skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning i enlighet med 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011/12 avstod A-son från att uttala sig om årsredovisningen. Hon varken till- eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna med hänvisning till att hon inte hade kunnat inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för att uttala sig om årsredovisningen. Ett av de skäl som hon angav var att hon inte hade fått ta del av underlag som styrkte posten *Ej registrerat aktiekapital*. Hon uttalade vidare att styrelsen inte hade anmält ett beslut om nyemission av aktier för registrering i aktiebolagsregistret inom sex månader från beslutet, att detta innebar att emissionsbeslutet hade upphört att gälla, att bolaget därför kunde bli återbetalningsskyldigt för inbetalt likvidbelopp om cirka 6 mnkr jämte ränta och att hon därför inte kunde bedöma om det bokförda beloppet skulle redovisas som eget kapital eller skuld. Som en följd av bl.a. det ovan nämnda angav hon vidare att hon varken kunde till- eller avstyrka att årsstämman behandlade förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

2 Allmänt om 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 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2).¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av

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

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 en stor del av RN:s 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 RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Väsentlighetstal, räkenskapsåret 2010/11

Av A-sons dokumentation framgår att hon under planeringen av granskningen fastställde väsentlighetstalet dels för årsredovisningen som helhet, dels för enskilda poster i denna till 450 tkr. Beloppet motsvarade 31 procent av nettoomsättningen och åtta procent av balansomslutningen för det aktuella räkenskapsåret. Bolagets rörelseresultat, årets resultat och eget kapital var negativa. Av dokumentationen framgår inte vilka faktorer hon beaktade när hon fastställde väsentlighetstalet.

A-son har anfört följande.

Vid beräkningen av väsentlighetstal noterade hon att det vägda genomsnittet av nettoomsättning, täckningsbidrag, resultat efter finansnetto, totala tillgångar och justerat eget kapital uppgick till minus 450 tkr. Vid en jämförelse med bedömd gräns för väsentliga balansposter i årsredovisningen motsvarade 450 tkr åtta procent av bolagets totala tillgångar. Eftersom bolaget under det första året befann sig i ett uppstartsskede med stora transaktionsslag på grund av större investeringskostnader, bedömde hon att ett resultatmässigt fel om 450 tkr inte skulle påverka en omdömesgill beslutsfattare vid läsning av årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Enligt god revisionssed ska en revisor vid utförande av revisionen beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen. När revisorn planerar revisionen, ska han eller hon därför beakta vad som skulle kunna göra att årsredovisningen blir felaktig på ett sätt som är väsentligt. Enligt RS 320 *Väsentlighet vid revision*² p. 7 ska revisorn beakta

² RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS) i de delar som avser räkenskapsåret 2010/11, eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av detta räkenskapsår. För revision av

väsentlighet med avseende både på årsredovisningen som helhet och individuella saldon, grupper av bokföringsposter och tilläggsupplysningar.³ Väsentligheten kan påverkas av överväganden som t.ex. krav enligt lagar och föreskrifter samt överväganden som är relaterade till enskilda saldon eller samband i årsredovisningen. Denna process kan resultera i olika väsentlighetsnivåer beroende på vilken aspekt på årsredovisningen som övervägs. Väsentlighetstalen gäller inte endast vilka poster som ska granskas utan också hur stora fel som kan accepteras utan att leda till modifierad revisionsberättelse.

Det väsentlighetstal som A-son fastställde för det aktuella räkenskapsåret framstår som anmärkningsvärt högt i förhållande till bolagets omsättning och balansomslutning. Ett väsentlighetstal som innebar att hon kunde acceptera ett fel för årsredovisningen som helhet som uppgick till 31 procent av nettoomsättningen och åtta procent av balansomslutningen får enligt RN:s bedömning anses överstiga de nivåer som enligt god revisionssed kan accepteras. Genom att fastställa ett för högt väsentlighetstal har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av kostnader avseende räkenskapsåret 2010/11

Av A-sons dokumentation rörande räkenskapsåret 2010/11 framgår att hon granskade kostnader genom stickprov på transaktioner bokförda på konto 6550 *Konsultarvoden*, konto 6551 *Konsultarvoden A-bolaget Marketing* och konto 6552 *Konsultarvoden A-bolaget Pharma*. De totala beloppen som var bokförda på kontona uppgick till 2,1 mnkr, 4,1 mnkr respektive 2,8 mnkr. Totala rörelsekostnader som redovisades i resultaträkningen uppgick till 19 mnkr.

Det framgår av dokumentationen att A-son kontrollerade bokförda belopp mot erhållna fakturor. Stickproverna omfattade 37 procent av saldot på konto 6550, 21 procent av saldot på konto 6551 och 43 procent av saldot på konto 6552. Avseende konto 6550 var tjänsterna, för vilka konsultarvoden hade upptagits på kontot, utförda av en av bolagets styrelseledamöter och av bolagets verkställande direktör, som också var styrelseledamot. A-bolaget, vars fakturor var bokförda på kontona 6551 och 6552, var enligt dokumentationen ”preferred partner” till bolaget. Vidare framgår att bolagets tre grundare, tillika styrelseledamöter, hade arbetat för A-bolaget under olika perioder och hade ett upparbetat förtroende för A-bolaget och dess anställda.

Av dokumentationen framgår inte om A-son inhämtade några skriftliga avtal mellan bolaget och A-bolaget eller mellan bolaget och styrelseledamotens respektive verkställande direktörens, tillika styrelseledamotens, respektive bolag. Det framgår heller inte om hon gjorde några överväganden med anledning av att transaktionerna skedde dels direkt med närståendes bolag, dels med bolag som grundarna och styrelseledamöterna tidigare hade varit anställda i, eller om hon kontrollerade att avtalen var ingångna på marknadsmässiga villkor.

finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA).

³ Jfr ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision*, p. 10.

A-son har anfört följande.

Bolagets verkställande direktör och styrelseledamot, CC, erhöll månadsvisa arvoden för sin position som verkställande direktör. Han var inte anställd i bolaget och arvodet fakturerades från hans helägda konsultbolag, CC AB. De månadsvisa arvoden om 110 tkr motsvarade en bruttolön om 82 tkr plus sociala avgifter. Styrelseledamoten AK:s arvoden uppgick under året till 483 tkr, vilka fakturerades av det av honom helägda konsultbolaget M AB. De fakturerade arvoden avsåg ersättning för arbete med den löpande verksamheten och inte styrelsearbete som i enlighet med 8 kap. 23 a § aktiebolagslagen skulle beslutas av bolagsstämman.

Hon efterfrågade avtal med såväl A-bolaget som med styrelseledamotens och verkställande direktörens bolag. Enligt bolagets styrelse hade det inte upprättats några skriftliga avtal. Hon bedömde arvoden för A-bolagets, styrelseledamotens och verkställande direktörens tillika styrelseledamotens tjänster beloppsmässigt som marknadsmässiga.

RN gör följande bedömning.

Av RS 200 *Mål och generella principer för en revision* p. 6 följer att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter.⁴ När det gäller transaktioner med närstående anger RS 550 *Närstående parter* i p. 13 att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för om dessa transaktioner har redovisats och upplysts om på ett lämpligt sätt. Enligt p. 6SE i samma RS behöver revisorn ha sådan grad av kunskap om företagets verksamhet och den bransch det verkar inom att han eller hon kan identifiera de händelser, transaktioner och företeelser som kan ha väsentlig påverkan på årsredovisningen. Även om förekomsten av närstående parter och transaktioner med sådana parter är att anse som normala företeelser i affärsverksamheten, behöver revisorn vara medveten om dem. Det beror bl.a. på att källan för revisionsbevisen påverkar revisorns bedömning av deras tillförlitlighet i och med att revisionsbevis som inhämtats från eller skapats av en fristående tredje part har högre grad av tillförlitlighet och att en transaktion med närstående part kan ha andra motiv än vanliga affärsmässiga överväganden.⁵ Vidare kan enligt p. 14 karaktären på närståendetransaktioner göra att tillgängligheten av bevis för en närståendetransaktion är begränsad. Beroende på den begränsade tillgången till ändamålsenliga bevis för sådana transaktioner bör revisorn överväga att genomföra granskningsåtgärder som t.ex. att bekräfta närståendetransaktionens villkor och belopp.

I förevarande fall har bolaget under det aktuella räkenskapsåret verkställt utbetalningar avseende konsultarvode till två bolag, CC AB och M AB, som ägdes av styrelseledamöter och den verkställande direktören i bolaget. Utbetalningarna utgjorde närståendetransaktioner och uppgick till betydande belopp. Dessutom sakna-

⁴ Motsvarande bestämmelse finns i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15.

⁵ En bestämmelse med liknande innehåll finns i ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. A27.

des skriftliga avtal mellan bolaget och de två konsultbolagen CC AB och M AB, något som i sig innebar en förhöjd revisionsrisk. Det fanns därför skäl för A-son att granska utbetalningarna, särskilt huruvida dessa grundades på marknadsmässiga villkor.

Bolaget hade även verkställt utbetalningar till A-bolaget, i vilket samtliga grundare och styrelseledamöter i bolaget tidigare hade varit anställda. Även om A-bolaget inte definitionsmässigt var närstående part, förelåg det enligt RN en förhöjd revisionsrisk avseende transaktionerna, på grund av den relation styrelseledamöterna i bolaget hade till A-bolaget. Utbetalningarna uppgick till betydande belopp och det saknades även i dessa fall skriftliga avtal mellan parterna. Det fanns därför även här skäl för A-son att granska transaktionerna, särskilt huruvida utbetalningarna grundades på marknadsmässiga villkor.

A-son har uppgett att hon bedömde arvoden för de tillhandahållna tjänsterna som marknadsmässiga. Det har emellertid inte framgått, vare sig av hennes revisionsdokumentation eller av hennes yttranden till RN, vilka åtgärder hon vidtog för att kunna göra denna bedömning. Mot denna bakgrund finner RN att hon varken genom sin dokumentation eller sin i ärendet lämnade redogörelse över vidtagna granskningsåtgärder har gjort sannolikt att hon utförde en granskning som gav henne tillräcklig grund för att godta de bokförda kostnaderna. RN drar av detta slutsatsen att hennes granskning i detta avseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att kostnaderna var väsentliga saknade hon grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Datering av årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 och undertecknande av årsredovisningen för räkenskapsåret 2011/12

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 saknar uppgift om vilket datum styrelsen och den verkställande direktören hade undertecknat årsredovisningen i fråga. Vad gäller årsredovisningen för räkenskapsåret 2011/12 framgår det av A-sons dokumentation att den inte var undertecknad av bolagets verkställande direktör vid tidpunkten då hon gjorde sin revisorspåteckning.

A-son har anfört följande.

Hon uppmärksammade inte att det saknades datum för styrelsens avgivande av årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 när hon gjorde sin revisorspåteckning. Vid granskningen av årsredovisningen för räkenskapsåret 2011/12 uppmärksammade hon inte att underskrift av bolagets verkställande direktör saknades när hon gjorde sin revisorspåteckning.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att årsredovisningen för ett aktiebolag ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen. En årsredovisning som inte uppfyller dessa krav är inte formellt avgiven, varför det enligt RN:s praxis anses föreligga hinder mot att avge revisionsberättelse.⁶ Genom att trots detta underteckna revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011/12 har A-son åsidosatt god revisionssed.

Av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen följer även att en årsredovisning ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Det är av stor betydelse att årsredovisningar är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas om de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister. Genom att inte uppmärksamma att årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 saknade denna uppgift har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att hon tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Hon 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, redovisningsexperten Claes Norberg och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Mathias Byström samt avdelningsdirektören Jacob Westling som har föredragit ärendet.

⁶ Se RN:s beslut den 27 oktober 2010, dnr 2009-1598 (D 37/10 i RN:s praxissamling), RN:s beslut den 24 januari 2005, dnr 2004-257 (D 3/05 i RN:s praxissamling) och RN:s beslut den 29 april 2004, dnr 2002-38 (D 14/04 i RN:s praxissamling)