

D 15

Disciplinärende – godkände revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar godkände revisorn A-son varning.

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser A-sons revision av ett aktiebolag (nedan benämnt bolaget) räkenskapsåret 2009. Bolaget bedrev import och försäljning av livsmedel, produktion av sallader samt beredning av skaldjursprodukter. I anmälan anförs bl.a. att A-son inte deltog vid lagerinventering. Lagret, som enligt anmälaren bestod av färskvaror med begränsad hållbarhet, redovisades per balansdagen den 31 december 2009 med 1,2 mnkr.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2009.

A-sons revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen uttalade han att han ansåg att årsredovisningen, ”med undantag av tidpunkten för årsredovisningens avlämnande”, var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554). Han lämnade också följande särskilda upplysning. ”En viktig faktor för bolagets fortlevnad är att rörelsen börjar att generera överskott och att den långfristiga finansieringen, fram till dess, ordnas genom att ägarna fortsätter att tillskjuta medel till bolaget”.

Bolaget försattes i konkurs den 11 augusti 2011.

2 Aktivitet för att erhålla material för revision samt frågan om brottsanmälan

Det aktuella räkenskapsåret löpte från den 1 januari till den 31 december 2009. Årsredovisningen är daterad den 12 maj 2011 och A-sons revisionsberättelse den 19 maj 2011. Båda handlingarna är således daterade drygt 16 månader efter räkenskapsårets utgång.

I revisionsdokumentation finns e-postkorrespondens mellan A-son och personer på redovisningsbyråer som bistod bolaget med redovisningstjänster.

I ett e-postmeddelande, daterat den 10 maj 2010, bad A-son en person på redovisningsbyrån W att skicka honom sie-filer jämte pdf-filer med resultat- och balansräkning, huvudbok och verifikationslista för räkenskapsår 2009. Han synes, av tillgänglig e-postkommunikation att döma, ha erhållit de begärda handlingarna samma dag.

Enligt ett e-postmeddelande den 20 oktober 2010 från A-son till en person på redovisningsbyrån G meddelade A-son att han bifogade den senaste balans- och resultatrapporten för år 2009, som redovisningsbyrån W hade upprättat i maj 2010. Han bifogade även huvudbok och verifikationslista för år 2009 och informerade om att han i nästa vecka skulle besöka den redovisningsbyrå som skulle försöka avsluta räkenskaperna för år 2009 och att han då skulle ”fånga upp senaste nytt”.¹

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son anmälde styrelsen för misstanke om bokföringsbrott med anledning av att årsredovisningen inte hade upprättats i tid.

A-son har uppgett följande.

Under senhösten 2009 bytte bolaget redovisningsbyrå från redovisningsbyrån A till redovisningsbyrån W som sedan skötte bokföringen under perioden september till och med december 2009. För räkenskapsåret 2010 sköttes bokföringen av en tredje redovisningsbyrå, G. Upprättandet av bokslutet per den 31 december 2009 fullföljdes inte av W som avsåg sig redovisningsuppdraget i maj 2010. Han fick besked om detta i maj 2010 per telefon av en styrelseledamot. Någon rimlig anledning till detta kunde W inte lämna, men byrån översände sie-filer och pdf-filer till honom. Inte heller redovisningsbyrån G ville upprätta bokslutet för år 2009. Därför stod bolaget utan hjälp med bokslut och årsredovisning. Först i mars 2011 lyckades bolaget erhålla hjälp av redovisningsbyrån A som färdigställde bokslut och årsredovisning för räkenskapsåret 2009.

Hans kontakter med styrelsen skedde främst löpande per telefon. Styrelseledamöterna hörde vid behov av sig per telefon i olika frågor i samband med sitt operativa arbete i bolaget. Eftersom bolaget var beläget nära hans bostad, besökte han bolaget då och då i samband med besök hos andra klienter. Hans fokus var att ge bolaget en chans att färdigställa årsredovisningen för räkenskapsåret 2009, inte att ställa ett ultimatum eller framställa hot om åtgärder. Några indikationer på att det hade förekommit medvetna bokföringsbrott framkom inte under arbetets gång och det fanns ingen misstanke om brott. Bolagets problem var att det inte lyckades få någon hjälp med att avsluta räkenskaperna.

RN gör följande bedömning.

¹ Av dokumentationen framgår även att A-son ett drygt halvår senare skickade ett e-postmeddelande till en person på redovisningsbyrån G (där han bifogade färsk rapport per den 31 december 2009).

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det inom sex månader från utgången av ett räkenskapsår hållas en ordinarie bolagsstämma (årsstämma). Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Av detta följer att räkenskapshandlingen och revisionsberättelsen ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska enligt 8 kap. 3 § årsredovisningslagen ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna. Om handlingarna inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget enligt 8 kap. 5 och 6 §§ samma lag betala en förseningsavgift till staten. Om bolaget inte har gett in handlingarna till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska verket enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen lämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att revisorn aktivt måste verka för att bolagets styrelse inte dröjer med att upprätta årsredovisningen så länge att revisionsberättelsen inte kan bli färdig i tid. Om bolaget dröjer med att överlämna årsredovisningen och det övriga underlaget som revisorn behöver för sin granskning så att det finns risk för att årsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn enligt god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter att i god tid före årsstämman upprätta en årsredovisning och förse revisorn med materialet som han eller hon behöver för sin granskning. Om muntliga påstötningar inte ger resultat, bör revisorn skriva till styrelsen och påminna den om dess skyldigheter. Om inte heller det ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn enligt RN:s praxis överväga att avgå från sitt uppdrag.²

En revisor kan i ett sådant sammanhang också ha anledning att tillämpa bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen om revisors agerandeplikt vid misstanke om brott. Det sammanhänger med att dröjsmål med upprättande av årsredovisning även kan medföra ansvar för bokföringsbrott (jfr 11 kap. 5 § brottsbalken och NJA 2004 s. 618). Enligt 9 kap. 42 § aktiebolagslagen ska en revisor som finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i paragrafen angivna brott, däribland bokföringsbrott, vidta de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Först ska revisorn i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser (frånsett vissa undantagsfall som inte är förhanden i förevarande fall). Senast fyra veckor efter det att revisorn har underrättat styrelsen ska han eller hon anmäla till en åklagare och redogöra för brottsmisstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra någon anmälan, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpits, om det misstänkta brottet redan har anmälts till en polismyndighet eller en åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

I FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* behandlas frågan om hur länge en revisor kan dröja med att göra anmälan. Därvid anges – i det uttalande som gällde vid den aktuella tidpunkten – att en revisor endast

² Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 och den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697.

undantagsvis kan underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på en ordinarie bolagsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.³

I förevarande fall skulle årsstämma hållas senast den 30 juni 2010 samt årsredovisningen och revisionsberättelsen ges in till Bolagsverket senast den 31 juli 2010. A-son skulle därför redan under första halvåret 2010 ha verkat för att detta skulle bli möjligt genom att kontakta behörig företrädare för bolaget.

Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa att A-son hade några sådana kontakter. I sina yttranden till RN har han emellertid uppgett att han var i kontakt med bolagets styrelseledamöter vid olika, inte närmare preciserade, tillfällen. Det framgår dock inte att han vid något av dessa tillfällen erinrade styrelsen om dess skyldigheter att i rätt tid upprätta, och till honom för revision lämna, en årsredovisning. Han erhöll inte heller något material för granskning. Såsom RN har uttalat i ett flertal beslut bör revisorn i en sådan situation enligt god revisionssed skriva till bolagets styrelse och påtala dess skyldigheter.⁴ A-son har inte ens påstått att han gjorde detta.

A-sons revisionsdokumentation innehåller i och för sig uppgifter om att han var i kontakt med bolagets anlitade redovisningsbyråer i frågan. RN konstaterar att det inte finns något hinder mot att en revisor tar de initiala kontakterna i frågor av det nu aktuella slaget med den redovisningsbyrå som biträder revisionskunden. Detta måste dock göras i så god tid att det finns tid kvar att kommunicera direkt med styrelsen, om revisorn bedömer att det finns en risk att årsstämma annars inte kan hållas inom föreskriven tid. De kontakter A-son hade med bolagets redovisningsbyråer framstår därför inte som tillräckliga.

Enligt RN:s mening har A-son därför – genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse för erhållande av material i tid och löpande i tiden därefter – brustit i den agerandeplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

Förseningen med att upprätta årsredovisningen blev med tiden så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamöterna hade gjort sig skyldiga till bokföringsbrott. Han vidtog trots det inte några av de åtgärder vid brottsmisstanke som han enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen var skyldig att vidta. Även härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

3 Varulager

Posten Varulager redovisades per balansdagen den 31 december 2009 med 1,2 mnkr, vilket motsvarade 46 procent av balansomslutningen. Av ett planeringsdokument framgår att A-son bedömde att varulagret utgjorde en post med hög risk. I revisionsdokumentationen finns bokslutshandlingar och generella noteringar från utförda tester av posten. Dokumentationen består i övrigt av arbetsprogram, daterade

³ Sedermera har skrivningen i nämnda uttalande ändrats till ”under inga omständigheter” i stället för ”endast undantagsvis”.

⁴ Se exempel på sådana beslut i not 2.

den 19 maj 2011, med en beskrivning av utförd granskning, kopior på bolagets handskrivna inventeringslistor försedda med noteringar, kopior på ett antal kundefakturor samt sammanställning av nyckeltal för bolaget.

På en bokslutsbilaga anges att lagret redovisades till anskaffningsvärde. För att bekräfta anskaffningsvärdet testades åtta varulagerposter. Urvalet motsvarade tio procent av lagrets värde. Testet utgick från priser enligt kundefakturor upprättade i december 2009 med avdrag för beräknad bruttovinst för år 2009. Detta värde jämfördes med det värde som anges som inköpspris i inventeringslistan.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son var närvarande vid bolagets inventering eller om han granskade de i inventeringslistan angivna inköpspriserna mot inköpspriser enligt leverantörsfakturor. A-son har förelagts att kommentera hur han inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende varulagrets värde, existens, tillstånd och fullständighet. Han har även förelagts att kommentera om han var närvarande vid inventeringen samt att redogöra för sin bedömning av företagsledningens inventeringsmetoder och hur han tog ställning till eventuell inkurans i varulagret.

A-son har uppgett följande.

Tillverkning skedde ur råvarulager efter det att bolaget hade fått beställning på respektive produkt. Vad gäller omsättningen under året var huvudparten egenproducerade eller förädlade produkter. I lagret redovisades i huvudsak endast inköpta frysta, kyllda och inlagda råvaror till inköpspris. Lagret var utlokaliserat på flera platser. Lagerinventeringens utfall nedtecknades av den person som utförde inventeringen utan några inventeringsinstruktioner. Värderingen testades genom jämförande analys av åtta lagerposter med aktuella kundpriser, enligt kundefakturor från december, mot rörelsens bruttovinst. Existensen bedömdes utifrån sporadiska besök hos bolaget, inventeringsintyg samt styrelsens skriftliga bekräftelse avseende årsredovisningen 2009.

Vad gäller frågan om inkurans redovisade bolaget en för anläggningen historisk likvärdig bruttovinst. Eftersom tillverkning skedde efter beställning, fanns det ingen orsak att utöka granskningen till att specifikt utvärdera okänd inkurans.

Vidare utfördes det den 8 januari 2009 några stickprov. Vid det tillfället fanns inte något att anmärka på. Det fanns inte några skäl att anta att lagret per den 31 december 2009 inte hade nedtecknats riktigt.

RN gör följande bedömning.

Enligt *RS 501 Revisionsbevis – särskilda överväganden beträffande särskilda poster* p. 5 ska revisorn, när varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. Närvaron gör det möjligt för revisorn att inspektera varulagret, att observera hur företagsledningens rutiner följs

när det gäller att fysiskt räkna och kontrollera resultatet av räkningen samt att skaffa bevis för pålitligheten i företagsledningens rutiner.⁵

Varulagret utgjorde i förevarande fall en väsentlig post i årsredovisningen. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och hans yttranden till RN närvarade han inte vid en fysisk inventering i anslutning till balansdagen den 31 december 2009. Det har inte framkommit något som tyder på att en sådan närvaro hade varit ogörlig. Redan detta talar för att han inte inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd på det sätt han borde ha gjort.

Vad gäller prissättningen av lagret har A-son uppgett att han gjorde en analys av prissättningen av produkterna i lagret utifrån ett antal kundefakturer från december 2009. Enligt RN:s uppfattning räckte emellertid inte en sådan analys för att konstatera att prissättningen av lagret var relevant och tillförlitlig. Han skulle därför också ha inhämtat ytterligare revisionsbevis som bekräftade produkternas anskaffningsvärde genom test mot leverantörsfakturer.

Vad A-son har anfört om sin lagergranskning per den 31 december 2008 föranleder ingen annan bedömning, eftersom resultatet av den granskningen gav föga underlag för lagrets existens och värde påföljande år.

Eftersom A-son inte företog en tillräcklig granskning av varulagret, saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Frågan om upprättande av kontrollbalansräkning

Den 16 juli 2009 erhöll bolaget ett tillskott på 1 mnkr från en aktieägare. Tillskottet redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008. Bolagets resultat år 2008 var minus 304 tkr. Eget kapital redovisades per balansdagen den 31 december 2008 (och således efter tillskottet om 1 mnkr) med 678 tkr. A-sons revisionsberättelse var daterad den 17 juli 2009.

Den 13 maj 2011 bokfördes ytterligare ett tillskott på 1 mnkr. Tillskottet redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2009. Bolagets resultat år 2009 var minus 1 426 tkr. Eget kapital redovisades per balansdagen den 31 december 2009 (och således efter tillskottet om 1 mnkr) med 252 tkr. A-sons revisionsberättelse var daterad den 19 maj 2011.

A-son har uppgett följande.

Styrelsen gjorde aldrig gällande att det fanns skäl att upprätta en kontrollbalansräkning. Det var naturligt hos den i bolaget arbetande ägarkretsen. De gjorde kapitaltillskott vid

⁵ RN hänvisar till Revisionsstandard i Sverige (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 gäller istället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 501 finns i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*.

behov. De fann skäligen även övervärden i maskiner och inventarier. Exempelvis kunde det bokförda värdet per den 31 december 2008 för de materiella anläggningstillgångarna inventarier, verktyg och installationer om 128 tkr jämföras mot ett beräknat skadevärde om 2,5 mnkr i ett försäkringsbrev.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning, när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag framgår att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen. Om någon kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska revisorn därför anmärka i revisionsberättelsen på styrelsens underlåtenhet att följa aktiebolagslagens bestämmelser.

Av RN:s utredning framgår att bolagets eget kapital vid ingången av räkenskapsåret 2009 uppgick till 678 tkr och att bolaget under året hade redovisat en förlust med 1 426 tkr som per den 31 december 2009 delvis täcktes med ett aktieägartillskott om 1 mnkr. Det fanns mot den bakgrunden starka skäl att anta att bolagets eget kapital under år 2009 hade kommit att understiga halva det registrerade aktiekapitalet och att styrelsen därför var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning. Vad A-son har uppgett om det värde till vilket bolaget hade försäkrat maskiner och inventarier föranleder ingen annan bedömning.

A-son skulle därför ha gjort en närmare kontroll av om styrelsen under räkenskapsåret 2009 hade blivit skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning. Det gäller även om han bedömde att förekommande brist på eget kapital i bolaget skulle komma att täckas genom tillskott från ägaren. Om han drog slutsatsen att det hade uppkommit en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning, skulle han ha påtalat för styrelsen att den var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning och lämna den till honom för granskning. Han skulle också, om så inte skedde, i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att styrelsen inte hade fullgjort sin skyldighet i detta avseende. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har konstaterat flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har varit alltför passiv med att stöta på styrelsen när denna dröjde med att upprätta årsredovisning och överlämna denna till honom. Fastän årsredovisningen hade avlämnats så sent att det fanns anledning till misstanke om bokföringsbrott, har han inte vidtagit de åtgärder vid misstanke om brott som han var skyldig att vidta. Vidare har han inte på ett godtagbart sätt granskat bolagets varulager och har därmed saknat grund för att, på sätt som skett, tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har inte heller vidtagit adekvata åtgärder med anledning av förekommande misstanke om att styrelsen brutit mot aktiebolagslagen genom att inte upprätta någon kontrollbalansräkning.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, experten Anni Fuhr, experten Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som har föredragit ärendet.