

FörvR dom 2016-06-17, mål nr 27981-15, avslag
KamR dom 2017-04-25, mål 4856-16, prövningstillstånd och avslag
HFD beslut 2017-09-11, mål nr 2423-17, ej prövningstillstånd

D 15

Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar auktoriserade revisorn A-son varning.

1 Inledning

1.1 Ärendets bakgrund och handläggningen i huvuddrag

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan mot auktoriserade revisorn A-son avseende hennes revision av ett svenskt tillverkningsföretag (aktiebolag), här kallat S-bolaget eller bolaget. S-bolaget försattes på egen begäran i konkurs den 19 december 2011. Anmälan till RN är gjord av konkursförvaltaren.

A-son och en annan revisor från det registrerade revisionsbolag i vilket hon är verksam tillträdde som revisorer i S-bolaget den 27 maj 2010.¹ Revisionsberättelse avgavs för räkenskapsåret 2010. Under räkenskapsåret 2011 avgav A-son även ett yttrande över en kontrollbalansräkning för S-bolaget, upprättad per den 31 augusti 2011. Revisionsuppdraget upphörde när bolaget försattes i konkurs.

A-son var också vald revisor i två dotterbolag till S-bolaget, vilka fortsättningsvis benämns T-bolaget och R-bolaget. Dotterbolagen hade bildats för att aktierna i dessa bolag skulle pantsättas till förmån för utfärdare av kreditgarantier. T-bolaget innehöll merparten av koncernens produktionsverktyg, medan R-bolaget innehöll koncernens reservdelslager och reservdelsrörelse. Revisionsuppdraget i T-bolaget upphörde vid samma tid som uppdraget i S-bolaget, då även T-bolaget på egen begäran försattes i konkurs. I R-bolaget fortgick revisionsuppdraget till och med räkenskapsåret 2013.

RN har gått igenom A-sons revisionsdokumentation avseende S-bolaget för räkenskapsåren 2010 och 2011 och även haft ett antal möten med henne,

¹ Medrevisorn avsåg sig sin auktorisation som revisor under år 2012. Medrevisorns åtgärder är därför inte föremål för RN:s prövning. I detta beslut hänvisas ändå på vissa ställen till ”medrevisorn” eller ”revisorerna” i syfte att ge en så korrekt bild av händelseförloppet som möjligt.

medrevisorn och andra representanter för revisionsbyrån. A-son har gett in ett flertal yttranden och kompletterande dokumentation under utredningens gång. Mot bakgrund av vad som framkommit har RN kommit att fokusera sin utredning på vissa frågor kring revisionens avslutande i april 2011 och därmed sammanhängande revisionsåtgärder samt på frågan om granskningen av kontrollbalansräkningen per den 31 augusti 2011.

1.2 Om S-bolaget

S-bolaget var ett i Sverige välkänt tillverkningsföretag med ett internationellt känt varumärke. När ett nederländskt börsnoterat bolag, M-bolaget, anmälde intresse att förvärva S-bolaget trädde den svenska regeringen in med en finansiell garanti för lån från en internationell kreditgivare avsedda för finansiering av utvecklingsarbete. Garantin kom att utfärdas av Riksgäldskontoret i enlighet med regeringens avsikt att ge stöd till M-bolagets målsättning att vända utvecklingen i S-bolaget. M-bolaget förvärvade samtliga aktier i S-bolaget den 23 februari 2010. Verksamheten redovisades med betydande förluster och negativt kassaflöde.

I samband med att revisionen avslutades i april 2011 var likviditetssituationen i bolaget mycket problematisk och den långsiktiga finansieringen av verksamheten var inte löst. I förhållande till avtalen med den internationella kreditgivaren och Riksgäldskontoret hade S-bolaget inte lyckats uppfylla ett kritiskt lånevillkor och var därför i s.k. teknisk ”default”, vilket innebar att lånen kunde sägas upp med kort varsel. Samtidigt pågick ett intensivt arbete för att skaffa likviditetsförstärkning och långsiktig extern finansiering för S-bolaget. Trots att Riksgäldskontoret hade utlovat fortsatt garantistöd för en låneutbetalning som var planerad att ske i senare delen av april 2011, stoppade den internationella kreditgivaren, enligt ett besked i mitten av april, vidare utbetalningar inom låneramen.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 lämnade styrelsen, i ett avsnitt om osäkerhetsfaktorer, information om förväntade negativa kassaflöden, valutaosäkerhet och den ansträngda finansieringssituationen på kortare och längre sikt. Det upplystes också om att arbete och förhandlingar pågick för att ordna finansiering. Mot bakgrund av en övertygelse om att man skulle kunna generera tillräcklig finansiering tillämpades redovisningsprinciper som byggde på antagande om fortsatt drift. Styrelsen framhöll att förutsättningen för fortsatt drift skulle komma att bli osäker om försöken att skaffa ytterligare finansiering misslyckades eller om osäkerhetsfaktorerna utvecklades i negativ riktning.

I ett avsnitt i förvaltningsberättelsen upplyste bolaget om att Riksgäldskontoret och den internationella långgivaren under mars 2011 hade erhållit full information om vissa försenade betalningar vilket formellt innebar ”default”. Bolaget framhöll dock att detta dittills inte hade haft någon inverkan på transaktionerna med dessa parter.

2 Avgivande av revisionsberättelse för S-bolaget i april 2011 och därmed sammanhängande revisionsåtgärder

2.1 Uppgifter från anmälaren

Anmälaren har redogjort för sin uppfattning om händelseförloppet i samband med att årsredovisningen fick sin slutliga utformning och revisionsberättelsen avgavs. Av anmälan framgår följande.

Styrelsen behandlade och godkände en version av årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 vid ett styrelsemöte per telefon den 5 april 2011. A-son hade den 31 mars 2011 föreslagit en formulering i förvaltningsberättelsen som på ett tydligare sätt upplyste om att S-bolagets befann sig i en ”default-situation” i förhållande till avtalen med Riksgäldskontoret och den utländska kreditgivaren. Vid den tidpunkten ansåg företrädare för S-bolaget inte att det var möjligt att införa denna formulering i årsredovisningen. Den 7 april föreslog A-son, efter konsultation med revisionsbolagets interna jurister, en omarbetad beskrivning som S-bolagets chefsjurist då accepterade, varefter den ändrade texten infördes i förvaltningsberättelsen (i det följande betecknat som ”textändringarna”). Den revisionsberättelse som A-son och hennes medrevisor avgav över revisionen för räkenskapsåret 2010 är daterad den 5 april 2011. Den är utformad med avvikelse från standarutformningen och innehåller följande särskilda upplysning.

”Utan att det påverkar vårt uttalande ovan vill vi fästa uppmärksamheten på av styrelsen och verkställande direktören lämnad information i förvaltningsberättelsen beträffande bolagets och koncernens fortsatta drift och finansiering. Som framgår av dessa beskrivningar finns det ett antal osäkerhetsfaktorer kring finansieringen av bolaget vilket innebär att om bolaget inte förmår ordna erforderlig finansiering, eller vid en negativ utveckling för bolaget, blir förutsättningarna för fortsatt drift osäker.”

S-bolagets ekonomiansvariga tjänstemän kom sedermera att framföra ett önskemål till revisorerna att man i den av styrelsen och revisorerna påtecknade årsredovisningen skulle omklassificera transaktioner om ca 295 mnkr, vilka hade genomförts under år 2010. Dessa hade då bokförts som lån till T-bolaget men skulle i stället ha redovisats som lämnade aktieägartillskott. A-son godtog de föreslagna ändringarna den 20 april 2011 och de rättade beloppen infördes på berörda ställen i årsredovisningen (i det följande betecknat som ”sifferändringen”). Dateringen av årsredovisningen ändrades inte och inte heller ändrades den ursprungligen avlämnade revisionsberättelsen. Ändringarna synes ha skett med medgivande av S-bolagets chefsjurist som tillika var styrelseledamot och sekreterare i styrelsen, men styrelsen i dess helhet hade inte i förväg informerats om och godkänt den vidtagna ändringen. Den 26 april fastställdes den ändrade årsredovisningen vid ordinarie årsstämma i S-bolaget. Styrelsen informerades först den 27 april 2011 om att årsredovisningen hade ändrats. Detta skedde genom ett e-postmeddelande från bolagets chefsjurist. För att påvisa de ändringar som hade skett har anmälaren gett in kopior av den version av årsredovisningen som styrelsen behandlade den 5 april samt den årsredovisning som slutligen registrerades hos Bolagsverket. Därutöver har anmälaren gett in ett antal kopior av e-postkorrespondens mellan företrädare för S-bolaget och revisorerna. E-postkorrespondenserna återspeglar kontakter som skedde mellan revisionsteamet och bolagets tjänstemän rörande ändringarna i förvaltningsberättelsen och övriga ändringar i årsredovisningen.

2.2 A-sons revisionsdokumentation

2.2.1 Den ursprungligen presenterade dokumentationen

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation avseende S-bolaget för de två aktuella räkenskapsåren. Den sammanställda dokumentationen har redovisats för RN i form av en kopia ur revisionsbyråns datadokumentationsverktyg samt ett flertal pärmar med dokumentation i pappersform. Denna dokumentation benämner RN i fortsättningen ”dokumentationen”.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2010 finns en inte undertecknad kopia av en årsredovisning för S-bolaget daterad den 5 april 2011 som har betecknats som ”slutlig”. Dokumentationen innehåller inte någon kopia av den av styrelsen den 5 april undertecknade årsredovisningen och inte heller någon kopia av den ändrade version av årsredovisningen på vilken A-son gjorde sin revisorspåteckning.

Dokumentationen innehåller inga kopior av den e-postkorrespondens rörande den ändrade formuleringen i förvaltningsberättelsen som anmälaren har gett in till RN.

Utöver kopior av sex ändrade sidor i årsredovisningen på vilka det – utan vidare kommentarer – har antecknats beloppet 295 mnkr och datum den 20 april, innehåller den ursprungliga dokumentationen inget som gör det möjligt att följa händelseförlopp och revisionsåtgärder avseende årsredovisningen för S-bolaget i tiden från den 5 april fram till upprättandet av den version av årsredovisningen som senare registrerades hos Bolagsverket och som då hade blivit föremål för de i föregående avsnitt nämnda text- och sifferändringarna.

2.2.2 Kompletterande dokumentation

A-son har under utredningens gång kompletterat dokumentationen med undertecknade kopior av den årsredovisning och den revisionsberättelse som är daterade den 5 april 2011. Av denna version av årsredovisningen framgår att det – jämfört med det slutliga granskningsexemplaret i revisionsdokumentationen och den av styrelsen den 5 april godkända versionen av årsredovisningen – hade skett textändringar på två sidor i förvaltningsberättelsen.

A-son har också kompletterat dokumentationen med kopior av e-postkorrespondens med revisionsbyråns Professional Practise Director (PPD)² den 7 april rörande revisionsberättelsen utformning.

Vad gäller sifferändringarna i årsredovisningen har komplettering gjorts med ett redovisningsutdrag rörande de transaktioner som dessa gällde samt kopior av e-postkorrespondens om planerad och genomförd information till styrelsen om omklassificeringen.

Av underlaget till de poster som bolaget ville omklassificera framgår att det rörde sig om totalt 20 transaktioner under perioden den 7 april t.o.m. den 6 december

² En funktion inom revisionsföretaget för kontroll av efterlevnaden av revisionsmetodik och policies.

2010. I redovisningsutdraget betecknades transaktionerna som aktieägartillskott (tio fall), ovillkorat aktieägartillskott (fem fall), överföring (fyra fall) samt kapitalinjektion (ett fall). Till stöd för att revisionsbyråns PPD konsulterades för att stämma av bedömningen och den revisionsmässiga hanteringen av omklassificeringen har A-son företett en punktnotering ur ett anteckningsblock som anges utvisa att ett samtal hade ägt rum. Hon har inte företett några noteringar om vad som avhandlades vid samtalet med PPD eller vilka slutsatser som drogs.

2.3 A-sons yttranden

2.3.1 Dateringen av revisionsberättelsen

A-son har anfört följande.

Styrelsen undertecknade årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 den 5 april 2011 och granskningen avslutades den 5 april. Revisionsberättelsen har således innehållit korrekt information per detta datum. De textmässiga ändringarna, vilka infördes i förvaltningsberättelsen i tiden mellan styrelsebehandlingen den 5 april och dagen för påtecknande av årsredovisningen den 7 april, var redaktionell och skulle inte påverka innehållet i revisionsberättelsen. Den 6 april kallade revisionsbyråns PPD till ett telefonmöte med den nordiske PPD:n och revisionsteamet för att ta slutlig ställning till revisionsberättelsen och den 7 april erhöll revisorerna slutligt godkännande från PPD på hanteringen av revisionsberättelsen, som undertecknades senare samma dag. Mötet med PPD hölls den 6 april av rent praktiska skäl. Det var enbart fråga om ett slutligt avstämningsmöte för att revisorerna skulle få en intern ”sign off” av en fråga som hade diskuterats med PPD redan den 4 april 2011. Den 5 april 2011 fick A-son skriftlig information från S-bolagets jurist om att Riksgäldskontoret vidhöll sina garantiåtaganden. Påföljande dag fick hon en kopia av Riksgäldskontorets skriftliga bekräftelse.³ Det förelåg inte skäl att omdatera revisionsberättelsen, då den i enlighet med gällande krav hade daterats i anslutning till avslutandet av revisionsarbetet.

³ Bekräftelsen är daterad den 6 april 2011.

2.3.2 Sifferändringarna i årsredovisningen

A-son har anfört följande.

Ändringarna i sifferdelen initierades av S-bolaget den 8 april 2011 med anledning av att bolaget hade noterat ett fel i årsredovisningen som man önskade rätta. Rättelsen avsåg att en fordran i S-bolaget om 295 mnkr mot T-bolaget skulle omklassificeras till bokfört värde av aktier i T-bolaget. Bakgrunden var att S-bolaget under år 2010 hade tillskjutit verktyg till ett värde om sammanlagt 295 mnkr till T-bolaget. Den 19 april erhöll hon underlag som visade att det rörde sig om ett flertal transaktioner utgörande aktieägartillskott och inte om utlåning till T-bolaget. Den 20 april signerade hon de utbytta sidorna i årsredovisningen. Det rörde sig om en ren rättelse av ett tidigare fel. Rättelsen innebar inte att styrelsen fattade några nya beslut. Ändringen avsåg inte heller något förhållande av väsentlig betydelse för årsredovisningen, eftersom frågan handlade om ett koncerninternt mellanhavande motsvarande endast 2,5 procent av S-bolagets balansomslutning. Ändringen påverkade varken bolagets eget kapital eller dess resultat.

Några nya revisionsbevis inhämtades inte. Däremot gjordes en siffermässig avstämning för att kontrollera att rättelserna blev korrekta. Några nya professionella överväganden krävdes inte, eftersom det rörde sig om kända fakta.

Skälet till att S-bolaget ville genomföra omklassificeringen redan i 2010 års årsredovisning var att T-bolaget i enlighet med villkoren i avtalen med kreditgivare inte fick redovisa ökad skuldsättning. Bolaget höll i avvaktan på utredning av frågan inne årsredovisningen, vilken därmed inte hade kunnat bli föremål för spridning. Hon instruerade sina medarbetare att de skulle ta del av underlagen för omklassificeringen samt pricka uppgifterna i den ändrade redovisningen. Hon kontrollerade detta arbete och hade ett samtal med den redovisningsansvarige vid vilket effekterna av de gjorda rättelserna diskuterades. Det erhållna underlaget utgjorde inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis utan rättelserna bedömdes utifrån kända fakta om bakgrund och reglering i avtal. Hon påtalade för S-bolagets finanschef (CFO) att styrelsen måste informeras om ändringen. Hon fick kopia av ett e-postmeddelande daterat den 21 april 2011 som visade att bolaget avsåg att informera styrelseledamöterna om den vidtagna sifferändringen och den 27 april fick hon en kopia av ett e-postmeddelande, daterat samma dag, från S-bolagets chefsjurist med information till styrelseledamöterna om att det hade skett en ändring i årsredovisningen. Revisorerna hade inte informerats om att bolagsstämma skulle hållas den 26 april. Detta är något som hon fick kännedom om först långt efteråt.

Revisionsbyråns PPD och den interna juristen konsulterades. Konklusionen från denna diskussion var att de ändrade uppgifterna rörde sig om rättelser, vilka inte hade en så väsentlig påverkan att en ny årsredovisning och revisionsberättelse skulle behöva avges. Bedömningen var således att Revisionsstandard i Sverige (RS) 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut* p. 9 inte aktualiserades. Hon ansåg

sig kunna godta rättelserna i årsredovisningen, eftersom hon visste att det rörde sig om uppenbara fel. Rättelserna baserades på av styrelsen kända fakta. Beslutsrätt avseende tillskottsfrågan hade delegerats till bolagets verkställande direktör. Hon hade vidare i samband med att hon signerade de utbytta sidorna kontakt med chefsjuristen som tillika var styrelseledamot och styrelsens sekreterare. Det faktum att årsredovisningen blev rätt hade också betydelse. Det torde inte finnas några invändningar mot rättelserna som sådana. Frågan hanterades helt i överensstämmelse med god revisionssed.

På fråga från RN har hon uppgett att materialiteten, baserat på eget kapital, beräknades till 28 mnkr.

2.4 RN:s bedömning

2.4.1 Dateringen av revisionsberättelsen

En revisor ska datera sin revisionsberättelse den dag revisionen avslutades. Detta ger läsaren information om att revisorn har beaktat den påverkan på årsredovisningen och revisionsberättelsen som händelser och transaktioner fram till detta datum kan ha haft.⁴

RN konstaterar att en tydlig upplysning i årsredovisningen om den inträffade default-situationen var väsentlig för att förmedla en rättvisande bild av verksamheten.

Av utredningen framgår att A-son inte var slutligt färdig med sitt ställningstagande till hur denna känsliga upplysning skulle utformas i förvaltningsberättelsen förrän den 7 april 2011, att det fram till dess pågick diskussioner med bolaget i frågan och att det var först då som bolaget accepterade den av henne föreslagna formuleringen om att S-bolaget var i ”default”. Det kan noteras att hon inte heller hade fått slutligt godkännande på utformningen av revisionsberättelsen från revisionsbyråns PPD förrän den 7 april.

Det framgår vidare att det var först den 6 april som A-son fick skriftlig dokumentation om att Riksgäldskontoret, trots den konstaterade defaultsituationen, var beredd att lämna en fortsatt garanti till den utländska kreditgivaren för en utbetalning av ytterligare lån. Att enbart förlita sig på S-bolagets uppgifter om ett för bolaget och årsredovisningen så viktigt förhållande kan inte anses ha utgjort ett tillräckligt revisionsbevis.

Mot denna bakgrund bedömer RN att revisionen inte var avslutad den 5 april. Genom att trots det datera sin revisionsberättelse med detta datum har A-son åsidosatt god revisionssed.

⁴ Se RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 23SE (en motsvarande bestämmelse återfinns numera i International Standard on Auditing (ISA) 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 41)

2.4.2 Sifferändringarna i årsredovisningen

Av RS 560 p. 10 SE och 12 SE framgår följande. Om företagsledningen ändrar årsredovisningen efter den dag då revisionsberättelsen är daterad men innan årsredovisningen har hållits tillgänglig, ska revisorn utföra de granskningsåtgärder som är nödvändiga efter omständigheterna och därefter lämna en ny revisionsberättelse till företagsledningen. Den nya revisionsberättelsen får inte dateras tidigare än den dag då den ändrade årsredovisningen har undertecknats eller godkänts. I enlighet härmed ska revisorn utöka granskningsåtgärderna för att identifiera händelser som kan kräva rättelse av eller upplysning i årsredovisningen till att omfatta perioden fram till den dag då den nya revisionsberättelsen dateras. Av den nya revisionsberättelsen ska framgå att den ersätter tidigare lämnad berättelse. I de fall där revisionsberättelsen har överlämnats till företaget ska revisorn underrätta de personer som är ytterst ansvariga för ledningen av företaget om att årsredovisningen och revisionsberättelsen inte får hållas tillgängliga.⁵

A-son har hävdatt att den i efterhand gjorda omklassificeringen av 295 mnkr från lån till lämnat aktieägartillskott var en ren rättelseåtgärd utan materiell betydelse för S-bolagets resultat och eget kapital. Hon har framhållit att åtgärden inte innebar att styrelsen fattade några nya beslut och att det inte krävdes några nya professionella överväganden eller nya revisionsbevis. Hon har emellertid samtidigt uppgett att hon och hennes medarbetare vidtog ett antal granskningsåtgärder som en följd av ändringarna. Hon har t.ex. beskrivit att man tog del av underlagen för omklassificeringarna, prickade av uppgifterna i den ändrade årsredovisningen, diskuterade effekterna med den redovisningsansvarige, överlade med revisionsbyråns PPD och kontaktade bolagets chefsjurist. Hon har även refererat till tidigare förvärvade kunskaper och erfarenheter kring bolagets avtal med kreditgivare m.m. som hon baserade sin bedömning på. Hennes uppgifter framstår i denna del som svårförenliga med varandra.

RN konstaterar att den gjorda rättelsen avsåg ett belopp som vida översteg det av A-son för revisionen tillämpade väsentlighetsbeloppet och att rättelsen hade samband med villkoren i Riksgäldskontorets för S-bolaget mycket viktiga garantiavtal. Vidare berörde rättelsen en av styrelsen redan avlämnad årsredovisning som utgjorde en väsentlig del i ett marknadsnoterat bolags (M-bolaget) redan publicerade årsredovisning. Mot den bakgrunden finner RN att ändringen i S-bolagets årsredovisning var av sådan natur att den krävde ytterligare överväganden och granskningsinsatser från revisorerna.

A-sons dokumentation i denna del är mycket knapphändig. Redovisningsutdraget utvisar transaktioner som betecknas på olika sätt och som inte ger revisionsbevis för att alla de 20 omförda transaktionerna var felaktigt bokförda aktieägartillskott och att dessa tillskott var beslutade i vederbörlig ordning. Det finns ingen dokumenterad granskning som visar att revisionsteamet ens stickprovsvis hade testat de aktuella

⁵ Motsvarande bestämmelser finns idag i ISA 560 p. 11 och 13)

transaktionerna mot påståendet att det rörde sig om beslutade aktieägartillskott i samband med verktygsanskaffning. A-son har inte heller dokumenterat några egna överväganden som hon rimligen borde ha gjort mot bakgrund av att bolaget ville ändra årsredovisningen i ett så sent skede och i en situation då bolaget var i ekonomisk kris. Hon har inte heller närmare dokumenterat vilka uppgifter som kom fram eller vilka slutsatser som drogs till följd av kontakterna med företrädare för bolaget och revisionsbyråns PPD.

En godkänd eller auktoriserad 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 och 2–4 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.⁶ 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 RN:s bevisbördas 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.

De uppgifter om granskningen som A-son har lämnat i sina yttranden till RN är så allmänt formulerade att RN finner att hon, varken genom sin dokumentation eller sina yttranden har gjort sannolikt att hon hade grund för slutsatsen att de av S-bolaget genomförda ändringarna i årsredovisningen inte krävde ytterligare överväganden eller granskningsåtgärder.

A-son skulle i detta fall ha agerat i enlighet med RS 560 p. 10SE och 12SE. I avvaktan på revisionsbevis för att S-bolagets styrelse i dess helhet hade godkänt de ändringar som hade gjorts i den av styrelsen undertecknade årsredovisningen skulle hon sålunda enligt RS 560 p. 12SE ha underrättat styrelsen om att hennes redan avlämnade revisionsberättelse inte fick hållas tillgänglig. Hon skulle sedan enligt RS 560 p. 10SE ha utökat sin granskning avseende inträffade händelser som kunde kräva rättelse eller upplysning i en eventuellt omarbetad årsredovisning. Den nya revisionsberättelsen skulle inte ha daterats tidigare än den dag då hon vidtagit

⁶ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

erforderliga granskningsåtgärder och fått bekräftelse på att ändringarna hade godkänts av styrelsen.

När A-son godtog sifferändringarna i årsredovisningen hade hon inga revisionsbevis för att S-bolagets styrelse hade godkänt dessa. Årsstämma kom bl.a. därigenom att avhållas utan att styrelsen hade informerats om ändringarna och förfaringsättet. Bolagets akuta ekonomiska krissituation accentuerar vikten av en korrekt formell hantering i alla bolagsorgan. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder och genom att inte hantera den aktuella frågan i enlighet med RS 560 har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Revisorsyttrande över kontrollbalansräkningen per den 31 augusti 2011

3.1 Om S-bolagets utveckling, kontrollbalansräkningen och revisorernas yttrande

S-bolagets utveckling efter den 5 april 2011 var fortsatt negativ. Läget förvärrades av att produktionen i praktiken hade upphört i början av april. Försäljningen uppnådde inte affärsplanens mål. Vidare utbetalning av den av Riksgäldskontoret garanterade krediten stoppades i avvaktan på att bolaget skulle klara ut sina obetalda leverantörsskulder. Vissa finansiella tillskott erhöles från moderbolaget och externa parter, men finansieringssituation hade inte lösts. Styrelsen fann skäl att upprätta en kontrollbalansräkning per den 31 augusti 2011. Denna utvisade att S-bolagets justerade eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Styrelsen beslutade efter behandling av frågan att utlysa en första kontrollstämma att äga rum den 10 oktober 2011.

Enligt kontrollbalansräkningen utgjorde immateriella och finansiella anläggningstillgångar 75 procent av den ojusterade tillgångsmassan, varav andelar i koncernföretag utgjorde 51 procent och balanserat utvecklingsarbete utgjorde 14 procent.

I kontrollbalansräkningen, vilken undertecknades av styrelsen den 24 september 2011 framhålls att S-bolaget under år 2011 ”*haft en mycket ansträngd likviditetssituation som under de senaste månaderna kulminerat i en akut likviditetskris. Detta har resulterat i att bolaget ansökt om företagsrekonstruktion den 7 september 2011. Hovrätten i Västra Götaland beslutade den 21 september att godkänna rekonstruktionsprocessen. Med hänsyn till de finansieringslösningar som företaget arbetar med så anser styrelsen att det finns förutsättningar för fortsatt drift och har således upprättat denna balansräkning baserat på detta antagande. Om rekonstruktionsprocessen inte skulle vara framgångsrik är det dock inte troligt att fortsatt drift kan vidmakthållas.*”

Revisorernas yttrande över kontrollbalansräkningen avgavs den 26 september 2011. Revisorerna uttalar att det, grundat på deras granskning, inte hade framkommit något som tydde på att kontrollbalansräkningen inte uppfyllde aktiebolagslagens krav. Revisorernas yttrande innehöll följande upplysning av särskild betydelse.

”Utan att det påverkar vårt uttalande ovan vill vi fästa uppmärksamheten på att bolaget befinner sig under företagsrekonstruktion. Skulle rekonstruktionen inte kunna genomföras på ett framgångsrikt sätt föreligger stor osäkerhet kring förutsättningarna för fortsatt drift. Om kontrollbalansräkningen inte hade kunnat upprättas under antagande om fortsatt drift skulle detta ha resulterat i en omvärdering av väsentliga poster.”

3.2 A-sons revisionsdokumentation

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att frågor om nedskrivningsbehov för tillgångar uppmärksammades i revisionen för räkenskapsåret 2010. Bolaget utförde i slutet av år 2010 ett eget nedskrivningstest, som granskades av revisorerna. Så sent som vid slutförandet av revisionen för räkenskapsåret 2010 gjorde revisionsteamet en kontroll av att bolagets nedskrivningstest fortfarande kunde försvaras, trots kraftiga försäljningstapp jämfört med den affärsplan som legat till grund för bolagets beräkningar. Av denna granskning som dokumenterades i mars 2011 kunde man konstatera att marginalerna till ett dokumenterbart nedskrivningsbehov hade krympt.

Granskningen av kontrollbalansräkningen styrdes av ett planeringsdokument som i huvudsak inriktade granskningen mot olika balansposter. Någon prioritering av revisionsrisker och väsentliga granskningsområden finns inte dokumenterad. Inte heller innehåller dokumentationen några anteckningar om granskning av redovisningsprinciperna och styrelsens tillämpning av dessa. Analytiska granskningsåtgärder är dokumenterade under respektive granskningsavsnitt liksom en övergripande analys av balansräkningens poster. Revisionsarbetet bygger genomgående på siffermässiga avstämningar av balansposter. Utöver det relativt standardiserade uttalandet från företagsledningen som inhämtades har det inte dokumenterats några förfrågningar till den verkställande direktören eller andra personer i företagsledningen.

I det nämnda uttalandet framförde den verkställande direktören och CFO som sin uppfattning att kontrollbalansräkningen kunde upprättas under antagande om fortsatt drift. Revisorerna har inte dokumenterat några egna överväganden eller någon underbyggd bedömning av förutsättningarna för fortsatt drift.

I den granskning som gjordes per den 30 juni 2011 (Q2-granskningen) konstaterade revisionsteamet att S-bolaget inte hade genomfört någon uppdaterad nedskrivningsprövning vid den tidpunkten men att ekonomichefen hade uppgett att en sådan skulle komma att göras. Samma förhållande konstaterades i samband med granskningen av kontrollbalansräkningen. Av dokumentationen framgår inte att revisionsteamet självt vid något av dessa granskningstillfällen utförde något arbete i syfte att bedöma eventuella nedskrivningsbehov inom väsentliga tillgångskategorier såsom balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbete eller andelar i koncernföretag. Det arbete som har dokumenterats hade karaktären av avstämningar av värden enligt redovisningen. Beträffande utvecklingskostnader har det i dokumentationen återgetts vad bolagets handläggare hade uppgett om hur löpande aktivering för olika bilmodeller skett och om principerna för avskrivning

av aktiveringarna. Revisorerna sammanfattade sin granskning med slutsatsen att aktiveringen av utvecklingskostnader inte var orimlig.

Enligt revisionsbyråns metodik skulle granskningen och viktiga slutsatser summeras i ett memorandum, vilket skulle signeras av den ansvariga revisorn innan den externa rapporteringen sker. Dokumentation innehåller vad som framstår som ett utkast till ett sådant memorandum i vilket vissa redovisningsfrågor finns upptagna på ett sätt som ger intryck av att dokumentet har använts för att notera uppföljningsfrågor. I dokumentet konstateras att det förelåg betydande osäkerhet beträffande värderingen av tillgångar, men att aktiveringen av utvecklingskostnader inte var orimlig. Frågan om fortsatt drift behandlas inte. Dokumentet har inte signerats av vare sig A-son eller hennes medrevisor.

A-son har som kompletterande dokumentation gett in ett antal e-postmeddelanden, en sammanställning över pågående rättsliga ärenden och en del dokumentation härrörande från den Q2-granskning som hon har hänvisat till i sina senare yttranden.

3.3 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

En översiktlig granskning av kontrollbalansräkningen utfördes i enlighet med RevR 1 *Granskning av kontrollbalansräkning*. Denna granskning är begränsad och ska framför allt bestå av förfrågningar och analyser av sådana faktorer som är väsentliga för kontrollbalansräkningen. Granskningens omfattning påverkas av revisorns kunskap och erfarenhet från tidigare års revisioner och av en allmän riskbedömning. I detta fall hade omfattande granskningar genomförts av räkenskapsåret 2010 och av bokslutet för Q2 2011. S-bolaget hade också en aktiv ägare som var väl insatt i bolaget.

Redovisningsprinciperna bedömdes inom ramen för Q2-granskningen. Då uppmärksammades också frågan om behovet av nedskrivning av tillgångar. Frågan om fortsatt drift granskades och bedömdes i Q2-granskningen. Efter Q2-granskningen hade revisorerna löpande kontakt med företagsledningen och blev uppdaterade på utvecklingen och de finansieringsalternativ som det arbetades med. Efter april 2011 hade S-bolaget erhållit tillskott från moderbolaget. Det fanns också ett antal olika möjliga tillskott genom avtal med externa tillverkare och banker. Vidare fanns möjligheten att avyttra tillgångar.

Teamet intervjuade ansvariga personer om redovisningen av aktiverade utvecklingskostnader och hade också en omfattande dialog med ekonomichefen om redovisningsfrågor liksom med finanschefen (CFO), chefsjuristen och bolagsjuristen.

Vid ett möte med chefsjuristen i mitten av september 2011 fick hennes medrevisor en uppdatering kring bolagets situation. Vidare erhöll medrevisorn kopior av väsentliga avtal. Minnesanteckningar från detta möte kan inte återfinnas men avtalskopiorna har bevarats. Hennes uppfattning om resultatet från mötet är att det

inte framkom något utöver det som redan hade dokumenterats från Q2-granskningen och andra uppföljningar. Medrevisorn sammanträffade också helt kort med den tilltänkte rekonstruktören och S-bolagets verkställande direktör i samband med ett besök hos bolaget i september 2011.

Externa säkerhetsvärderingar som utfördes och löpande uppdaterades av ett annat revisionsföretag på uppdrag av Riksgäldskontoret visade på ett avvecklingsvärde för dotterbolaget T-bolaget om 676 mnkr (per mars 2011). Detta värde understeg med 3,1 mdkr det bokförda värdet på aktierna i detta dotterbolags aktier i S-bolaget redovisning. Det på samma sätt uppskattade värdet på aktierna i dotterbolaget R-bolaget uppgick till 1,9 mdkr (per 1 juli 2011) vilket översteg det bokförda värdet av dessa aktier med 897 mnkr. Detta senare belopp blev det enda tilläggsvärde som redovisades i kontrollbalansräkningen. Kontrollbalansräkningen är upprättad under antagande om fortsatt drift, vilket tydligt anges i en not till densamma. I kontrollbalansräkningen beskrivs också de osäkerheter som fanns avseende bolagets förmåga till fortsatt finansiering. Revisorerna lämnade i sitt yttrande en upplysning av särskild betydelse (se avsnitt 3.1 ovan). Beträffande värderingen av aktier i dotterbolag så redovisades i samtliga dessa ett substansvärde som var lika med eller högre än aktiernas bokförda värde i S-bolaget.

Nedskrivningsbehov avseende anläggningstillgångar och immateriella tillgångar diskuterades och bedömdes i samband med Q2-granskningen i samråd med bolaget och moderbolagsrevisorerna. Bolaget ansåg på goda grunder att det var svårt att göra en tillförlitlig nedskrivningsprövning i den situation som rådde med en finansiering som inte var klar och en därmed sammanhängande ovisshet kring när produktionen skulle komma i gång. Om de finansieringsplaner som hade redovisats inför rekonstruktionen uppfylldes fanns det skäl att tro att de bokförda värdena på tillgångarna fortfarande var realistiska och att en uppdaterad nedskrivningsprövning som tog hänsyn till den nya finansieringen skulle kunna innebära en större marginal jämfört med bokfört värde.

En nedskrivningsprövning skulle kräva en uppdaterad affärsplan baserad på bl.a. sannolika utfall kring olika finansieringslösningar. Ett fullständigt genomförande av en sådan prövning skulle ta ett antal veckor i anspråk. Bolaget beslöt därför att inte göra någon nedskrivningsprövning. Bolaget redogjorde för detta i sin Q2-rapport på följande sätt:

"Management is responsible under IFRS to evaluate, on a periodic basis, whether the value of fixed assets can be maintained in the balance sheet based on the business ability to generate cash from its future operationsDue to recent events, including the significant production stoppage, Management recognizes that the business plan used as the base for the last evaluation is no longer valid and that the assets might be impaired. However, the current uncertainties as described in this report make an adjustment of the asset value difficult to complete at this time.Work on a revised business plan is under way and Management aims at forming a conclusion on the valuation of assets as soon as such work has been completed."

Vid upprättandet av kontrollbalansräkningen var situationen i huvudsak oförändrad även om företagsrekonstruktionen då hade godkänts av hovrätten. Samma osäkerhet

vad gäller underlag för nedskrivningsprövningen förelåg således och bolaget ansåg det inte meningsfullt att upprätta en nedskrivningsprövning för kontrollbalansräkningsändamål.

3.4 RN:s bedömning

En kontrollbalansräkning ska enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551) upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Av 4 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att en anläggningstillgång ska skrivas ned om den på balansdagen har ett lägre värde än det som redovisas och det kan antas att värdenedgången är bestående.⁷

Enligt RevR 1 ska revisorns granskning utmynna i ett uttalande huruvida det kommit fram något som tyder på att kontrollbalansräkningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav. För att revisorn ska kunna uttala sig måste han eller hon, som ett led i granskningen bedöma de värden som bolagets tillgångar och skulder har åsatts. Revisorns uttalande ska göras med begränsad säkerhet och en översiktlig granskning är tillräcklig för att ett yttrande ska kunna lämnas. Hur omfattande granskningen måste göras påverkas av revisorns kunskap och erfarenheter från tidigare revisioner. Vidare avgörs omfattningen dels av en allmän riskbedömning, dels av iakttagelser som revisorn gör under sin granskning och som kan leda till att det behövs ytterligare granskningsinsatser. Om revisorn inte kan få tillfredsställande förklaringar till de iakttagelser som han eller hon har gjort på annat sätt, kan det bli nödvändigt att utvidga granskningsinsatsen till att omfatta fullständiga revisionsåtgärder.

A-son hade på uppdrag av moderbolaget granskat S-bolagets bokslut per den 30 juni 2011. I bokslutet framhölls att till följd av inträffade händelser såsom långvarigt produktionsstopp var bolagets tidigare affärsplan, som använts i tidigare utvärdering, inte längre giltig. Ledningen uttalade att tillgångarna beroende på händelseutvecklingen kunde ha undergått värdenedgång. På grund av rådande osäkerhet fann man det svårt att göra en justering av tillgångsvärdena vid rapporteringstillfället. Ledningen avsåg att redovisa en slutsats om tillgångsvärderingen så snart en reviderad affärsplan hade fastställts.

Av A-sons yttranden framgår att förhållandena i detta avseende var oförändrade vid tidpunkten för upprättande av kontrollbalansräkningen. Bolaget hade således upprättat det bokslut som låg till grund för kontrollbalansräkningen utan att göra en underbyggd utvärdering av om det verkligen förelåg ett nedskrivningsbehov av anläggningstillgångar eller inte. RN konstaterar att styrelsen inte i sina kommentarer till kontrollbalansräkningen hade lämnat någon upplysning om detta förhållande på det sätt som skedde i Q2-rapporten (se ovan avsnitt 3.3).

Posterna immateriella och finansiella anläggningstillgångar motsvarade ca 75 procent av S-bolagets (ojusterade) tillgångsmassa och var därför väsentliga.

⁷ Motsvarande krav gäller vid upprättande av kontrollbalansräkning. Se RedR 2 Kontrollbalansräkning

Styrelsen hade uttryckt osäkerhet om värderingen av dessa poster i Q2-rapporten men inte därefter utfört någon uppdaterad nedskrivningsprövning.

Omständigheterna var därför sådana att risken för fel var förhöjd. A-son hade därmed skäl att ifrågasätta om det underliggande bokslutet och därmed kontrollbalansräkningen uppfyllde aktiebolagslagens krav. Inte minst mot bakgrund av sina erfarenheter från tidigare granskningar borde hon därför, vid granskningen av kontrollbalansräkningen, ha inriktat sig på att genomföra en djupare granskning av risken för att tillgångsvärdena varaktigt hade gått ned.

A-son har inte dokumenterat någon egen granskning med ansatsen att bedöma att värdenedgång inte förelåg eller endast var tillfällig. Det framgår inte vilken grund hon hade för sitt uttalande att det fanns skäl att tro att tillgångsvärdena fortfarande skulle vara realistiska om bolagets redovisade finansieringsplaner uppfylldes. Hon har i sina yttranden lämnat endast allmänt hållna uppgifter om möten, intervjuer och samtal med företrädare för bolaget. Varken av hennes yttranden eller av dokumentationen framgår vad som framkom vid dessa kontakter eller vilka närmare överväganden som kontakterna föranledde eller vilka slutsatser som drogs.

Mot nu angiven bakgrund drar RN slutsatsen att A-son inte vidtog de åtgärder som krävdes för att hon skulle ha grund för sitt uttalande om att inget hade framkommit som tydde på att kontrollbalansräkningen inte uppfyllde aktiebolagslagens krav (se den i avsnitt 2.4.2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att likväl göra uttalandet har hon åsidosatt god revisionssed. Den omständigheten att hon i yttrandet har gjort ett uttalande av särskild betydelse i vilket hon pekar på risken i tillgångsvärderingen medför ingen annan bedömning.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har daterat sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010 innan revisionen var avslutad. Vidare har hon inte uppfyllt de krav som följer av RS 560 vad gäller revisorns granskning och övriga åtgärder i samband med att årsredovisningen ändrades. Hon har inte heller vidtagit de granskningsåtgärder som krävdes för att hon skulle ha grund för sitt uttalande att det inte framkommit något som tydde på att en under år 2011 upprättad kontrollbalansräkning inte uppfyllde aktiebolagslagens krav.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De konstaterade bristerna i hennes granskning är allvarliga. Därtill kommer att S-bolaget var ett företag i kris och dotterbolag i en börsnoterad koncern. 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, enhetschefen Tomas Algotsson, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit vikarierande myndighetschefen Adam Diamant, experten Göran Raspe, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.