

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att godkända revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet, efter den genomförda kontrollen, har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de tre revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i ett av uppdragen, här benämnt **Y-bolaget**. Vidare har RN inhämtat revisionsdokumentation för ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. Nedan kommenteras hennes revisionsarbete i ett av bolagen, benämnt **X-bolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Y-bolaget	2011-09-01– 2012-08-31	14,6	5,5
X-bolaget	2013-05-01– 2014-04-30	3,0	2,9

A-son avgav för de två här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas frågor om fortsatt drift och i avsnitt 3 skriftliga uttalanden från företagsledningen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2 Fortsatt drift – X-bolaget

X-bolaget bedrev försäljning av kläder till detaljhandeln. Såvitt framgår av dokumentationen ägdes X-bolaget av två privatpersoner och ett eller två aktiebolag. Av dokumentationen framgår även att båda aktiebolagen hade lämnat lån och aktieägartillskott till X-bolaget.

X-bolaget redovisade för räkenskapsåret 2012/13 ett resultat om *minus* 539 tkr och år 2013/14 ett resultat om *minus* 451 tkr. Eget kapital förblev positivt efter aktieägartillskott. På en checklista, rubricerad *Fortsatt drift*, i A-sons dokumen-

tation har antecknats att "Ägarna går in och betalar". Av dokumentationen kan däremot inte utläsas på vilken grund denna anteckning hade gjorts eller om ägarnas förmåga och vilja att finansiera fortsatta förluster hade kontrollerats. Inte heller kan det av dokumentationen utläsas om A-son hade begärt skriftliga utfästelser från ägarna eller om hon hade reflekterat över denna fråga. Hon har därför förelagts att redogöra för vilken grund hon hade för att anse att det fanns möjligheter till fortsatt drift samt förklara varför hon inte begärde skriftliga utfästelser från ägarna för att kunna ta ställning i frågan om fortsatt drift.

A-son har anfört följande.

Enligt resultatanalysen för första halvåret nästkommande år hade X-bolagets resultat förbättrats med ca 100 tkr. Det fanns inget som indikerade att bolaget inte skulle klara av eventuella kommande förluster. Resultatet för år 2013/14 hade påverkats negativt av en försenad leverans, som innebar att varorna inte kunde säljas förrän hösten 2014. Vidare hade en person anställts för att öka försäljningen vilket beräknades ge effekt under kommande år. Hennes bedömning var att dessa omständigheter sammantaget borde täcka upp det kommande årets likviditetsbehov. En kontroll av de långivande bolagen indikerade att åtminstone det ena bolaget hade möjlighet till ytterligare utlåning.

Ägarna var vid starten av bolaget medvetna om att det tar minst tre år att starta upp en verksamhet av det här slaget. Deras målsättning var bygga upp klädmärket och kundstocken med kapital som huvudsakligen kom från dem själva. Per balansdagen den 30 april 2014 hade ägarna, efter gjorda aktieägartillskott, en inlåning på drygt 1,2 mnkr. Hon bedömde att den aktuella inlåningen skulle räcka till minst två års eventuella förluster. Hennes kommentar till resultatförbättringen var att utvecklingen i vart fall gick i en positiv riktning, då första halvåret normalt visade ett sämre resultat än andra halvåret. Utöver den per balansdagen befintliga inlåningen gjorde hon bedömningen att ytterligare tillskott skulle kunna komma ifråga. Helt avgörande för den fortsatta driften var att bolaget skulle kunna betala och därmed få hem nya varuleveranser. Kunderna var återkommande så avsättning för varorna bedömdes god.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt punkten 12 i samma ISA utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt punkten 18 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella

rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats ska, enligt punkten 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats ska revisorn i första hand påtala för styrelsen att kompletterande information i denna fråga ska tas in i årsredovisningen. Om så inte sker, ska revisorn enligt punkten 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Av X-bolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. X-bolaget hade sedan åtminstone två år tillbaka redovisat förluster och det egna kapitalet var vid räkenskapsårets utgång positivt endast på grund av aktieägartillskott. Omständigheterna i bolaget var därför sådana att de gav A-son anledning att överväga det riktiga i företagsledningens antagande om fortsatt drift.

RN har i sin praxis klargjort att, om ett bolag är beroende av sin ägare för sin framtida finansiering, kan bolagets revisor inte nöja sig med ett antagande om att ägaren även framdeles kommer att tillhandahålla nödvändig finansiering.¹ Detsamma gäller frågan om möjligheterna till fortsatta lån. De omständigheter som A-son har hänvisat till var heller inte sådana att de gav anledning räkna med att bolagets likviditetsbehov under det kommande året skulle vara täckt. Frånvaron av en skriftlig utfästelse från långivaren att tillskjuta ytterligare likvida medel får därför i det nu aktuella fallet anses innebära att A-son inte hade godtagbara revisionsbevis för sitt ställningstagande att bolaget kunde använda sig av antagandet om fortsatt drift i årsredovisningen. Hon hade därför inte grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

3 Skriftliga uttalanden

I dokumentationen för **Y-bolaget** finns inte något skriftligt uttalande av företagsledningen. Inte heller kan utläsas om A-son hade påtalat att ett sådant uttalande skulle upprättas.

A-sons revisionsberättelse för **X-bolaget** är daterad den 27 oktober 2014. I dokumentationen finns ett skriftligt uttalande som är daterat den 6 november 2014. Hon har förelagts att förklara värdet av ett uttalande som var upprättat *efter* det att hon hade daterat sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Vad gäller **Y-bolaget** hade ett skriftligt uttalande från företagsledningen översänts för påskrift. Av förbiseende kontrollerade hon inte att det hade kommit tillbaka.

¹ Se RN:s beslut i ärendena dnr 2013-1440 och dnr 2014-1375.

Styrelsen för **X-bolaget** avlämnade sin årsredovisning för granskning den 13 oktober 2014 och hon avlämnade, efter ett möte med en av delägarna, sin revisionsberättelse den 27 oktober 2014. Inför detta möte översände hon ett skriftligt uttalande från företagsledningen som klienten skulle ta med till mötet, men väl där konstaterades att styrelsen hade förlagt det skriftliga uttalandet och delägaren lämnade istället en muntlig bekräftelse. Vid den slutliga genomgången ringde hon klienten och efterfrågade på nytt uttalandet, varvid denne förklarade att han hade förlagt det, samt bad henne att skicka ett nytt. Revisionsbyrån åtog sig då att skicka årsredovisningen till Bolagsverket så snart man hade fått uttalandet och skickade sedan årsredovisningen till Bolagsverket i slutet av november 2014 när kompletteringen hade erhållits.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

I Y-bolaget saknades ett skriftligt uttalande medan uttalandet i X-bolaget var daterat *efter* det att A-son hade daterat sin revisionsberättelse. Genom att i ett fall godta att ett uttalande saknades och i ett annat fall inhämta uttalandet från företagsledningen efter avgivandet av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit brister i A-sons revisionsarbete. För ett av bolagen har hon inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera antagandet om fortsatt drift och tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. I två bolag har hon undertecknat revisionsberättelserna utan att vid tidpunkten för undertecknandet ha tillgång till skriftliga uttalanden från företagsledningen. A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att hon har tillstyrkt fastställande av ett av de här aktuella bolagens 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, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt stf. myndighetschefen, Adam Diamant, avdelningsdirektören Maria Monthure samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.