

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Hon har varit revisor i ett aktiebolag, nedan benämnt SLS, för bl.a. räkenskapsåren 2011 och 2013 och i ett annat aktiebolag, benämnt HIMO, för räkenskapsåret 7 maj–31 december 2013.¹ RN har tagit del av hennes revisionsdokumentation för nämnda bolag och räkenskapsår. Båda bolagen bedrev taxiverksamhet.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas A-sons granskning av en kostnadspost och en skuldpost. I avsnitt 3 behandlas hennes granskning av efterföljande händelser och i avsnitt 4 uttalanden från företagsledningen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 Granskning av en väsentlig kostnadspost och skuldpost

SLS ägdes gemensamt av två delägare med en ägarandel om vardera 50 procent. Delägarna, nedan benämnda BC och KK, beslutade gemensamt att dela upp verksamheten per den 30 november 2011. BC skulle driva sin del av verksamheten vidare genom SLS och KK skulle starta ett nytt aktiebolag, nedan benämnt BLS, för att driva sin del av verksamheten. Parterna ingick ett avtal, daterat den 1 december 2011, om delöverlåtelse av tillgångar och skulder från SLS (säljaren) till BLS (köparen). En likvidavräkning upprättades per den 30 november 2011 i enlighet med överlåtelseavtalet. En tvist uppstod därefter om beloppet för uppdelningen enligt likvidavräkningen. Köparen BLS ställde i stämningsansökan vid tingsrätt krav om ytterligare 591 tkr. I årsredovisningen för år 2013 redovisade SLS detta belopp som en kostnad och som en skuld. SLS:s resultat togs i årsredovisningen för år 2013 upp till *minus* 1,4 mnkr. Eget kapital redovisades per balansdagen den 31 december 2013 med *minus* 0,6 mnkr.

A-son har i yttranden till RN anfört att enligt hennes sätt att beräkna kravets storlek var 211 tkr det mest ”rättvisande” beloppet. Hon har av RN förelagts att förklara hur hon kom fram till denna slutsats. Hon har också förelagts att förklara varför hon godtog att SLS i årsredovisningen för år 2013 kostnadsförde 591 tkr om hon ansåg att detta belopp var felaktigt.

A-son har anfört följande.

¹ Försättningsvis benämns perioden som räkenskapsåret 2013. SLS överlät under år 2013 sin verksamhet till HIMO genom en inkrämsöverlåtelse.

Hon ansåg att 211 tkr var mer rättvisande än 591 tkr och får hänvisa till de likvidavräkningar som hon har upprättat och som har bifogats yttrandet till RN. Hon upprättade dessa avräkningar i granskningssyfte som ett led i sin revision. Hon konstaterade att 591 tkr var det krav som BLS hade framställt i tingsrätten på SLS. Hon kunde ”inte ändra detta underlag i SLS bokföring”. Hon gjorde en bedömning att beloppet var ”räknat i överkant” jämfört med den information som hon hade.

RN gör följande bedömning.

SLS har i årsredovisningen för år 2013 redovisat en kostnad om 591 och en skuld om samma belopp på grund av ett krav kopplat till en verksamhetsöverlåtelse.

A-son har i samband med sin revision bedömt att 211 tkr var det mest rättvisande beloppet varmed kravet skulle redovisas. Av handlingarna i ärendet framgår att hennes bedömning grundade sig på förhållandevis ingående beräkningar som hon själv hade gjort. Det innebär att bolagets kostnader och skulder var upptagna med ett 380 tkr för högt belopp.² Beloppet var väsentligt i relation till såväl balansomslutningen om 67 tkr som till redovisat resultat om *minus* 1,4 mnkr och eget kapital om *minus* 0,6 mnkr. Hon skulle därför, givet hennes syn på värderingen, ha påtalat för bolaget att redovisat belopp var felaktigt. Om bolaget inte korrigerade redovisningen, skulle hon i sin revisionsberättelse, enligt ISA 706, *Upplýsningar av särskild betydelse*, i ett stycke med upplýsningar av särskild betydelse ha informerat om sin avvikande bedömning. Genom att underlåta att vidta denna åtgärd har hon åsidosatt god revisionssed.

3 Efterföljande händelser

Revisionsberättelsen för SLS avseende år 2011 är daterad den 30 juli 2012, medan revisionsberättelsen för HIMO avseende år 2013 är daterad den 18 juli 2014. Av dokumentationen framgår inte för något av bolagen om A-son granskade efterföljande händelser och, i så fall, hur hon utförde den granskningen samt vilka hennes slutsatser var.

A-son har anfört följande.

SLS år 2011

Hon tog in räkenskapsmaterialet för januari och februari 2012 och använde detta vid avstämning av interimsposter samt inbetalningar av kundfordringar och leverantörsskulder. Hon kunde inte finna något anmärkningsvärt i verifikationerna för dessa två månader. Hon har inga anteckningar om att det skulle ha funnits några resultat- och balansrapporter för mars 2012 eller senare att tillgå. Sammanställningen av skattekontot avsåg januari 2011 till maj 2012. Leverantörsreskontran avsåg perioden till och med 8 mars 2012. Bankkontoutdrag fanns för januari och februari 2012. Detta material ingick i hennes granskning av efterföljande händelser.

² Det bokförda kravet om 591 tkr minus A-sons bedömda belopp om 211 tkr blir 380 tkr.

HIMO år 2013

Av dokumentationen, avseende posten *Upplupna kostnader*, framgår att hon granskade de två första månaderna för år 2014. Även dokumentationen för posten *Kundfordringar* gav henne information genom att hon hade granskat inbetalningar under år 2014. Dokumentationen avseende posten *Leverantörsskulder* gav henne information om utbetalningar under år 2014. Hon granskade även leverantörsfakturor inkomna under år 2014 och bedömde att det fanns en hel del sådana fakturor som hörde till år 2013. De ingick dock i posten *Upplupna kostnader*, eftersom fakturorna var daterade efter balansdagen den 31 december 2013 men avsåg kostnader för år 2013.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554), i dess lydelse intill utgången av år 2015, framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna. Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma efterföljande händelser och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senaste delårsrapport, om en sådan finns. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att hon, före avgivandet av de här aktuella revisionsberättelserna, följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång och fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse. Inte heller av hennes yttranden till RN framgår att hon genomförde en tillräcklig granskning av händelser efter balansdagen. De granskningar som hon genomförde av räkenskaperna under de två första månaderna av efterföljande räkenskapsår avsåg endast åtgärder för att verifiera saldon per balansdagen. De utgör inte sådana kompletterande granskningsåtgärder som ISA 560 kräver och kan därför inte anses vara tillräckliga för att hon skulle kunna bedöma efterföljande händelser fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse.

RN gör därmed för de två här aktuella bolagen bedömningen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna ta ställning till om händelser efter balansdagen

avspeglades i årsredovisningen. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har hon åsidosatt god revisionssed.

4 Uttalanden från företagsledningen

Uttalandena från företagsledningen avseende SLS för åren 2011 och 2013 var daterade den 25 juni 2012 respektive den 15 maj 2014. Revisionsberättelserna var daterade den 30 juli 2012 respektive den 18 juni 2014. Uttalandet från företagsledningen beträffande HIMO för år 2013 var daterat den 9 maj 2014 att jämföra med revisionsberättelsens datering den 18 juli 2014.

A-son har uppgett följande.

Under juli månad 2012 skedde en ordentlig nedtrappning inom taxiverksamheten. Hon ansåg att risken för oförutsedda händelser skulle vara mindre än vanligt. Hon saknar, beträffande såväl SLS som HIMO, noteringar om när respektive uttalande kom henne tillhanda, men det var i vart fall senare än dateringarna på uttalandena.

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.

Företagsledningens uttalanden i SLS för åren 2011 och 2013 hade åsatts datum som i tiden låg mer än en månad före dateringen av A-sons revisionsberättelser. Uttalandet avseende HIMO var daterat mer än två månader före dateringen av revisionsberättelsen.

Genom att underlåta att inhämta uttalanden som var daterade i nära anslutning till dateringarna av revisionsberättelserna har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad hon har anfört om skälen till att hon godtog uttalandena och när de kom henne tillhanda påverkar inte denna bedömning.

5 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid RN:s utredning framkommit flera brister i A-sons revisionsarbete. För ett av de här aktuella bolagen och för ett av räkenskapsåren har hon underlåtit att i sin revisionsberättelse lämna en upplysning av särskild betydelse. För båda de här granskade bolagen saknas en godtagbar granskning av efterföljande händelser. För båda bolagen – och i ett av dessa för två räkenskapsår – var uttalandena från företagsledningen daterade en till två månader före hennes datering av respektive revisionsberättelse.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som läggs henne till last är sammantaget allvarligt. Hon ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisnings-experten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.