

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har fått del av information om A-sons uppdrag som revisor i tre aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. Den slutliga granskningen har kommit att omfatta A-sons verksamhet som revisor i fyra bolag – A-bolaget, B-bolaget, C-bolaget och D-bolaget. Revisorsinspektionen har bl.a. tagit del av de fyra bolagens årsredovisningar och A-sons revisionsdokumentation.

A-bolaget var ett holdingbolag och moderföretag i en koncern bestående bl.a. av dotterföretagen B-bolaget och C-bolaget. D-bolaget ingick inte i samma koncern. Bolagens omsättning och balansomslutning för de i ärendet aktuella räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
A-bolaget	2013-01-01–2013-12-31	0,6	1,7
A-bolaget	2014-01-01–2015-06-30	1,9	2,6
B-bolaget	2013-01-01–2014-06-30	44,1	12,0
B-bolaget	2014-07-01–2015-06-30	37,7	19,4
C-bolaget	2013-01-01–2014-06-30	5,7	1,4
C-bolaget	2014-07-01–2015-06-30	3,8	1,2
D-bolaget	2015	24,5	13,0

För samtliga bolag och räkenskapsår har årsredovisningarna upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2).

2 Utdelning (A-bolaget)

Av A-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013 framgår att det under löpande räkenskapsår hade skett en vinstutdelning med 225 tkr. Det framgår även att de fastställda utdelningsbara fria medlen från räkenskapsåret 2012, vars årsredovisning hade fastställts på årsstämman den 30 juni 2013, hade uppgått till 11 tkr.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014/15 framgår att utdelning under löpande räkenskapsår hade skett med 1 023 tkr. Det framgår även att de fastställda utdelningsbara fria medlen från räkenskapsåret 2013 – enligt den årsredovisning som hade fastställts på årsstämman den 8 februari 2014 – hade uppgått till 153 tkr.

A-son har gett in kopior av protokoll från tre extra bolagsstämmor av vilka det framgår bl.a. vilka beslut om utdelning som stämman fattade. Enligt ett stämmoprotokoll, daterat den 1 december 2013, beslutades det vid den stämman att dela ut 225 tkr. Av ett stämmoprotokoll daterat den 24 januari 2014 framgår att stämman då beslutade att dela ut 45 tkr och av ett stämmoprotokoll daterat den 13 oktober 2014 att det då fattades beslut om en utdelning om 978 tkr. I protokollen var samtliga aktieägare noterade som närvarande.

A-son har uppgett följande.

Vid de ordinarie bolagsstämmorna 2013 eller 2014 fattades inte något beslut om utdelning, utan detta gjordes vid extrastämmor under löpande år. Utdelningarna granskades inte av honom i samband med de extra stämmorna utan han ställdes inför fullbordat faktum vid revisionen av årsredovisningarna. Det rörde sig om utdelningar som delades vidare från ett dotterbolag. Problemet var att bolagsstämmorna inte hölls i rätt ordning. I de uppkomna situationerna balanserades vinstmedlen i ny räkning, vilket innebar att bristen i det fastställda fria egna kapitalet läktes. Faktum var att det vid utdelningstillfällena fanns upparbetade vinstmedel i bolaget som med marginal täckte de beslutade utdelningarna. Eftersom bristerna var läkta vid revisionstillfällena, vilket tydligt framgick av årsredovisningarna, gjorde han bedömningen att någon anmärkning i revisionsberättelsen inte var påkallad. Reglerna om värdeöverföringar under löpande räkenskapsår är enligt hans uppfattning minoritetsskyddsregler och eftersom aktieägarna var överens, ansåg han inte att detta krävde någon anmärkning i revisionsberättelserna.

Revisorsinspektionens bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen. Enligt 17 kap. 4 § samma lag får värdeöverföringar under tiden från och med den årsstämma där resultaträkningen och balansräkningen för ett räkenskapsår har fastställts fram till nästa årsstämma under löpande år (s.k. efterutdelning) ske med högst det belopp som vid den första årsstämman var tillgängligt för värdeöverföring.

Vid tidpunkten för de beslut om efterutdelningar som fattades på extra bolagsstämmor i A-bolaget den 1 december 2013 och den 24 januari 2014, om 225 tkr respektive 45 tkr, uppgick det utdelningsbara beloppet enligt den årsredovisning som blev fastställd på årsstämman den 30 juni 2013 (räkenskapsåret 2012) till 11 tkr. Vid tidpunkten för den efterutdelning om 978 tkr som beslutades på en extra bolagsstämma den 13 oktober 2014 uppgick det utdelningsbara beloppet enligt den årsredovisning som blev fastställd på årsstämman den 8 februari 2014 (räkenskapsåret 2013) till 153 tkr. Samtliga dessa utdelningar beslutades därmed i strid med 17 kap 4 § aktiebolagslagen. Bolagets styrelse åsidosatte därigenom en av aktiebolagslagens

kapitalskyddsregler, bestämmelser som inte får frångås ens med samtliga aktieägares samtycke. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2013 och 2014/15 har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som A-son uppgett om upparbetade vinstmedel vid utdelningstillfällena leder inte till någon annan bedömning.

3 Värdering av finansiella anläggningstillgångar (A-bolaget, B-bolaget och C-bolaget)

3.1 A-bolaget

Av årsredovisningarna för räkenskapsåren 2013 och 2014/15 framgår att A-bolaget båda åren redovisade andelar om 75 procent i C-bolaget till ett värde om 450 tkr. I revisionsdokumentationen avseende räkenskapsåret 2013 har A-son noterat att C-bolaget visade stora förluster och att man borde överväga om inte värdet skulle skrivas ned, vilket han hade informerat styrelsen om. I dokumentationen avseende räkenskapsåret 2014/15 har han noterat att C-bolaget visade stora förluster, men att utvecklingen i B-bolaget skulle leda till att C-bolaget avsevärt skulle komma att förbättra sina resultat på sikt. A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett styrelseprotokoll i A-bolaget, daterat den 22 april 2015, med bl.a. följande innehåll.

Styrelsen har vid detta möte tagit upp framtidsutsikter i [C-bolaget]. Styrelsen medger att utvecklingen i det sistnämnda [C-bolaget, Revisorsinspektionens anm.] inte har varit tillfredsställande. Trots det ser styrelsen fortfarande möjligheter att genom större marknadsinsatser vända förlust till vinst. Om så kommer att behövas är styrelsen villig att tillskjuta nödvändigt kapital för detta ändamål, en variant kan vara ett koncernlån. [Person Y] utses till ansvarig för att följa upp utvecklingen i [C-bolaget], undersöka möjligheter till att lämna ev. lån till detta bolag och rapportera till övriga styrelsen och aktieägare.

Av C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/14 framgår att bolaget redovisade en förlust om 965 tkr (föregående år var förlusten 717 tkr) och ett eget kapital om 128 tkr (föregående år 204 tkr). Det egna kapitalet innefattade ett aktieägartillskott om 889 tkr. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2014/15 redovisade C-bolaget en förlust om 581 tkr och ett negativt eget kapital om 452 tkr. A-son anmärkte i sin revisionsberättelse för C-bolaget på

att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats och att årsstämman hade att pröva frågan om bolagets likvidation.

A-son har uppgett följande.

C-bolaget var i en expansionsfas. Bolaget ökade sina marknadsandelar, men kostnaderna för expansionen var höga vilket resulterade i stora förluster. Vid revisionen av 2013 års bokslut i A-bolaget hade utvecklingen vänt i C-bolaget och företagsledningens prognoser visade på ett positivt resultat. Styrelsen hade försäkrat honom om att C-bolaget hade många avtal på gång men att dessa, av olika orsaker, inte hade utvecklats i den riktning som man hade tänkt sig. För räkenskapsåret 2014/15 säkrade B-bolagets utveckling C-bolagets existens, eftersom styrelsen i B-bolaget hela tiden försäkrade att tillskott av kapital skulle göras från B-bolaget. Han diskuterade utvecklingen i C-bolaget med styrelsen, som vidhöll att bolaget hade goda framtidsutsikter.

3.2 B-bolaget

Av B-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/14 framgår att en ägarandel om 25 procent i C-bolaget var bokförd till ett värde om 1 039 tkr och att ett aktieägartillskott som uppgick till 889 tkr hade lämnats under räkenskapsåret. Av noteringar på ett arbetspapper framgår att A-son ansåg att det bokförda värdet på aktierna i C-bolaget var för högt (se avsnitt 3.1) och att han hade uppmärksammat styrelsen på detta men att den ansåg att C-bolaget skulle bli vinstgivande inom loppet av tre år.

Av B-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014/15 framgår att ägarandelen om 25 procent i C-bolaget oförändrat redovisades till 1 039 tkr. Av noteringar på ett arbetspapper framgår att A-son ansåg att det bokförda värdet på aktierna i C-bolaget var för högt och att bolaget var likvidationspliktigt. Där framgår vidare att han hade talat med styrelsen om saken, att denna menade att utvecklingen i B-bolaget skulle klara en eventuell förlust och att detta ansågs vara korrekt med beaktande av siffrorna nästkommande år.

A-son har gett in ett styrelseprotokoll för B-bolaget, daterat den 22 april 2015, med bl.a. följande innehåll.

Styrelsen har vid detta möte tagit upp framtidsutsikter i [C-bolaget]. Styrelsen medger att utvecklingen i det sistnämnda inte har varit tillfredsställande. Trots det ser styrelsen fortfarande möjligheter att genom större marknadsinsatser vända förlust till vinst. Om så kommer att behövas är styrelsen villig att tillskjuta nödvändigt kapital för detta ändamål. [Person X] utses till ansvarig för extra marknadsföring med månatliga rapporter till övriga styrelsen och aktieägare.

A-son har uppgett följande.

C-bolaget befann sig i en expansions- och uppbyggnadsfas. Verksamheten i bolaget var lönsam. De negativa resultaten var helt hänförliga till resultat från andelar i andra koncernföretag. Man måste se till hela företagsgruppen och dess verksamhet för att få en rättvisande bild inför en bedömning av revisionsåtgärderna i de enskilda bolagen. I korthet var omständigheterna sådana att B-bolaget var mycket lönsamt och dess vinster investerades i uppbyggnaden av andra verksamheter som ännu inte hade uppnått tillräcklig lönsamhet. Värdenedgången på andelarna i C-bolaget var enligt hans mening inte varaktig.

För räkenskapsåret 2013/14 hade han noterat att värdet på aktierna i C-bolaget redovisades till ett för högt värde hos B-bolaget. Efter samtal med styrelsen fick han förklarat för sig att C-bolaget skulle stöttas av övriga koncernbolag, eftersom man trodde på bolagets möjligheter att bli vinstgivande. Ägarna hade en expansionsstrategi och det var ur denna synvinkel inte märkligt att de investerade. I övrigt bedömde han att B-bolaget kunde klara en förlust på 1 039 tkr tack vare den positiva utveckling som bolaget befann sig i. Det aktieägartillskott som gavs var, enligt styrelsen, offensivt för att möjliggöra fortsatt expansion i C-bolaget.

För räkenskapsåret 2014/15 intygade ägarna att om utvecklingen inte skulle gå i önskad riktning så skulle man göra aktieägartillskott, vilket även framgår av ett styrelseprotokoll.

3.3 C-bolaget

Av C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/14 framgår att bolaget hade ett helägt dotterföretag, X-bolaget, med ett bokfört värde om 600 tkr. På ett arbetspapper har A-son noterat att han ansåg att det bokförda värdet på aktierna i dotterföretaget verkade vara högt, men att detta innehav skulle säljas nästkommande år och att förlusten skulle mötas av

koncernbidrag. Av årsredovisningen för X-bolaget avseende räkenskapsåret 2013/14 framgår att det egna kapitalet var förbrukat och att bolaget hade upprättat en kontrollbalansräkning. A-son har i sin revisionsberättelse för X-bolaget anmärkt på detta förhållande samt att det egna kapitalet ännu inte var återställt.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014/15 framgår att C-bolaget under räkenskapsåret avyttrat X-bolaget med förlust motsvarande det bokförda värdet. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han utförde några granskningar eller bedömningar av denna post.

A-son har uppgett följande.

Anledningen till att han accepterade värdet på innehavet i X-bolaget räkenskapsåret 2013/14 var att B-bolagets ägare hade lovat att täcka upp eventuella förluster. Det egna kapitalet i X-bolaget uppgick den 30 juni 2014 till -2,3 mnkr. Med sin notering om att förluster skulle mötas med koncernbidrag menade han att vid eventuella förluster, både innevarande år och framöver, skulle andra bolag i koncernen, främst ägarna i B-bolaget, komma att bidra med koncernbidrag till C-bolaget. Styrelsen för B-bolaget hade vid flera samtal bekräftat ett sådant ställningstagande. Avyttringen av X-bolaget kontrollerades mot avtal. X-bolaget försattes sedermera i konkurs.

3.4 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen ska revisorn granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisions sed kräver. Enligt 4 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anläggningstillgång skrivas ner till ett lägre värde än anskaffningsvärdet om tillgången på balansdagen har ett lägre värde än detta, och det kan antas att värdenedgången är bestående. I 2 kap 4 § 5 årsredovisningslagen anges att de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.

Revisorsinspektionen konstaterar att C-bolagets aktiekapital var förbrukat vid tidpunkten för upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014/15 och att bolaget under tre år i följd hade redovisat väsentliga förluster. A-son hade i sin revisionsberättelse för C-bolaget

anmärkt på att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Av hans dokumentation och yttranden framgår att han var medveten om osäkerheten i värderingen av de andelar i C-bolaget som redovisades i såväl A-bolaget som B-bolaget för räkenskapsåren 2013/14 och 2014/15. Revisorsinspektionen godtar i och för sig hans uppgift om att han diskuterade utvecklingen i C-bolaget med styrelserna i A-bolaget och B-bolaget och att dessa vidhöll att C-bolaget skulle förbättra sina resultat på sikt och att bolaget hade goda framtidsutsikter. De, såvitt kan bedömas, allmänt hållna upplysningar som han fick gav honom emellertid inte tillräckligt underlag för att kunna bedöma rimligheten i styrelsernas bedömningar av utvecklingen i C-bolaget. Vad A-son har anfört om att styrelsen var villig att ge kapitaltillskott är inte ägnat att påverka värderingen av finansiella anläggningstillgångar och får därför inte någon betydelse för bedömningen i denna del.

C-bolaget redovisade räkenskapsåret 2013/14 andelar om 600 tkr i X-bolaget. Av A-sons dokumentation framgår att han bedömde att det bokförda värdet var för högt, men att innehavet skulle säljas nästkommande år och att förlusten skulle mötas av koncernbidrag. Vidare framgår av årsredovisningen för X-bolaget, räkenskapsåret 2013/14, att det egna kapitalet var förbrukat och att bolaget hade upprättat en kontrollbalansräkning. A-son anmärkte i sin revisionsberättelse för X-bolaget på detta förhållande och att det egna kapitalet inte var återställt. Det som A-son har uppgett om att B-bolagets ägare hade lovat att täcka upp eventuella förluster i C-bolaget gav honom inte grund för att avstå från att ta ställning till värdet på innehavet i X-bolaget på balansdagen.

Revisorsinspektionen anser att A-son varken genom sina yttranden till inspektionen eller genom sin dokumentation har visat eller ens gjort sannolikt att han hade grund för att godta de redovisade värdena av C-bolagets aktier hos A-bolaget och B-bolaget samt de redovisade värdena av X-bolaget hos C-bolaget. Genom att ändå godta värdena har han åsidosatt god revisionssed.

4 Fordringar hos koncernföretag (B-bolaget)

Räkenskapsåret 2013/14 redovisade B-bolaget en fordran på Y-bolaget om 3 095 tkr. Utöver en notering om att beloppet var avstämt mot intresseföretag (Y-bolaget) finns inga granskningsåtgärder eller bedömningar beskrivna i A-sons revisionsdokumentation för det året.

Det framgår av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2014/15 att B-bolaget redovisade kortfristiga fordringar på intresseföretag om totalt 4 896 tkr. Enligt en bokslutsbilaga bestod posten av en fordran på Z-bolaget om 4 616 tkr och en fordran på X-bolaget om 277 tkr samt ytterligare en mindre fordran om 3 tkr på ett tredje bolag. Bokslutsbilagan innehöll en uppgift om att både Z-bolaget och X-bolaget var försatta i konkurs och att konkurserna ännu inte var avslutade. Utöver en notering om att A-son har granskat fordringarna mot saldon från respektive bolag finns inga granskningsåtgärder eller bedömningar beskrivna i hans revisionsdokumentation.

Revisorsinspektionen har hämtat in årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2013 för det bolag som benämns Z-bolaget. Av myndighetens kontroll i bolagsregistret har framgått att Y-bolaget och Z-bolaget i själva verket är ett och samma bolag. Enligt detta bolags (hädanefter YZ-bolaget) årsredovisning 2013 uppgick omsättningen till 118 tkr. Årets resultat var 4 tkr, balansomslutningen 148 tkr och det egna kapitalet 110 tkr, varav fritt eget kapital var -10 tkr. YZ-bolaget försattes i konkurs den 1 oktober 2015.

Revisorsinspektionen har även hämtat in årsredovisningen för X-bolaget avseende räkenskapsåret 2013/14. Denna visar att bolagets egna kapital var förbrukat och att bolaget hade upprättat en kontrollbalansräkning. X-bolaget försattes i konkurs den 10 juli 2015.

A-son avgav sin revisionsberättelse för B-bolaget den 2 december 2015. Revisionsberättelsen var utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

A-son har uppgett följande.

Fordran på Y-bolaget avsåg kostnader för att iordningsställa ett före detta hotell för behandlingsverksamhet. Verksamheten kom igång, men det blev snart en politisk diskussion och verksamheten stannade upp. Lokalen övertogs av B-bolaget som därefter har drivit verksamhet i denna. Verksamheten har varit lönsam och lokalen har varit en förutsättning för att B-bolaget skulle få nya avtal. En helt annan verksamhet kom att bedrivas i Y-bolaget. Han pratade med styrelsen som hade hopp om att stora delar av fordringarna i Z-bolaget skulle komma bolaget till del. Z-bolaget var i grunden lönsamt men blev indraget i en större tvist och av likviditetskäl försattes det i konkurs.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett protokoll från ett styrelsemöte i B-bolaget den 20 november 2015. I protokollet anges att styrelsen hade en stor förhoppning om att få utdelning på sin fordran och att ett beslut hade tagits om att inte skriva ned den faktiska fordran som fanns på Z-bolaget.

Revisorsinspektionens bedömning.

B-bolagets fordringar på koncernföretag var i balansräkningarna för såväl räkenskapsåret 2013/14 som 2014/15 upptagna till väsentliga belopp. Detta utgjorde den enskilt största tillgångsposten båda räkenskapsåren och översteg vida B-bolagets egna kapital. A-son hade därför anledning att ägna frågan om värdet av dessa fordringar särskild uppmärksamhet. Av dokumentationen kan inte utläsas att han vidtog några granskningsåtgärder utöver att han noterade att han hade stämt av beloppen mot respektive bolags redovisning. Han var medveten om att båda bolagen var försatta i konkurs när han undertecknade revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2014/15. Det framgår varken av hans dokumentation eller yttranden att han hade reflekterat över om fordringarna kunde redovisas till sina nominella belopp. Den omständigheten att han hade pratat med styrelsen och att styrelsen enligt styrelseprotokoll hade uttryckt stor förhoppning om att få utdelning på sin fordran på YZ-bolaget var inte sådan att A-son hade grund för att okritiskt godta styrelsens bedömning att någon nedskrivning av fordringarna inte var nödvändig. Revisorsinspektionen kommer till samma slutsats avseende B-bolagets fordran på X-bolaget

A-son hade alltså inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att B-bolagets fordringar på koncernföretag kunde redovisas till sina nominella belopp. Med hänsyn till att posten Fordringar på koncernföretag var väsentlig saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Fortsatt drift (C-bolaget)

Av C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/14 framgår att bolaget redovisade förluster två år i rad, 717 tkr respektive 965 tkr, och att bolaget den 30 juni 2014 hade fått ett aktieägartillskott om 889 tkr. Också årsredovisningen för räkenskapsåret 2014/15 utvisade en förlust och bolagets egna kapital uppgick vid årets utgång till minus 452 tkr. Av förvaltningsberättelsen framgår att styrelsen var medveten om sina skyldigheter att upprätta en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen. A-son anmärkte också i sin revisionsberättelse på att ingen kontrollbalansräkning hade upprättats.

I A-sons revisionsdokumentation för båda räkenskapsåren är det noterat att det inte fanns några tveksamheter avseende bolagets förmåga till fortsatt drift, att bolaget hade otillfredsställande soliditet och likviditet samt att bolagets finansiella situation var svag men att koncernföretagen stöttade med finansiell hjälp. Det framgår emellertid inte vilka revisionsbevis A-son inhämtade vid sina revisioner av räkenskapsåren rörande bedömningen av bolagets förmåga till fortsatt drift.

A-son har uppgett följande.

Grunden till att han inte ansåg att det fanns någon betydande osäkerhet rörande förmågan till fortsatt drift i bolaget var att verksamheten genererade ett litet men dock positivt kassaflöde under båda räkenskapsåren 2013/14 och 2014/15. Likviditeten var dock inte tillfredsställande med hänsyn till verksamhetens omfattning. Frågan om fortsatt drift utgör en framtidsbedömning och avser likviditet snarare än finansiell ställning. Han förde ett muntligt resonemang med ägarna och styrelsen och fick bekräftelse på att de var villiga att stötta bolagets fortsatta verksamhet och täcka upp eventuella förluster. B-bolaget hade noterat mycket stora vinster

den senaste tiden och ett avtal med en stor statlig myndighet garanterade stabilitet i hela koncernen.

När det gäller räkenskapsåret 2014/15 hänvisar han till det styrelseprotokoll som omnämns ovan i p. 3.1 och 3.2. I revisionsberättelsen påtalade han styrelsens skyldigheter enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen.

Revisorsinspektionens bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt International Standards on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Enligt p. 23¹ samma standard ska revisorn om tillräckliga upplysningar inte har lämnats om en väsentlig osäkerhetsfaktor uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening. Revisorn ska i revisors rapport ange att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.²

Av bolagets årsredovisningar för båda åren kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Som framgått ovan hade bolaget redovisat väsentliga förluster och A-son hade också ifrågasatt en väsentlig balanspost (se p. 3.3 ovan) samt noterat att bolagets finansiella situation var svag. Enligt A-son fanns det i och för sig uppgifter om finansiell hjälp från andra koncernföretag, uppgifter som han dels fått muntligt bekräftade i sina diskussioner med styrelserna i respektive ägarbolag, dels fått bekräftade genom styrelseprotokoll. Dessa uppgifter har emellertid enligt Revisorsinspektionens bedömning inte utgjort tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bolaget verkligen hade möjlighet att fortsätta sin verksamhet. Omständigheterna var alltså sådana att de gav A-son anledning att överväga att, i enlighet med ISA 570 p. 23, uttala sig med reservation eller avvikande mening rörande en

¹ Motsvarande rekommendation fanns i p. 19 och 20 i den vid revisionstillfället gällande ISA 570.

² Se Revisorsinspektionens uttalande – Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2, den 13 maj 2016, dnr 2016-631.

väsentlig osäkerhetsfaktor. Varken av hans dokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen går det att utläsa att han gjorde några sådana överväganden. A-son har därför åsidosatt god revisions sed.

6 Skatter och avgifter - (A-bolaget, B-bolaget och D-bolaget)

6.1 A-bolaget

Av A-sons dokumentation för A-bolaget och räkenskapsåret 2013 avseende granskning av skatter och avgifter framgår följande. På ett arbetsprogram avseende ”skatteskuld/skattefordran” finns noterat att företagets skatter hade betalats i rätt tid och med rätt belopp. På en checklista benämnd ”Förvaltning” finns ett påstående om att företaget hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Påståendet har besvarats med ”Ja”.

A-sons motsvarande dokumentation för räkenskapsåret 2014/15 utvisar följande. På ett arbetsprogram avseende ”skatteskuld/skattefordran” finns noterat att företagets skatter hade betalats i rätt tid och med rätt belopp. På ett arbetsprogram avseende ”övriga kortfristiga skulder” finns en notering om att mervärdesskatteskulden under maj–juni stämde mot nästkommande mervärdesskatteredovisning och att beloppet hade betalats i rätt tid. På en checklista benämnd ”Förvaltning” finns ett påstående om att företaget hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Detta har besvarats med ”Ja”.

Utöver detta finns ingen dokumentation av några vidtagna granskningsåtgärder under de båda räkenskapsåren som gör det möjligt att utläsa vilken inriktning och omfattning A-sons granskning av skatter och avgifter hade.

A-son har gett in bolagets skattekontoutdrag för båda räkenskapsåren. Av dessa framgår att bolaget vid flera tillfällen var försenat med betalningar till Skatteverket. Bolaget betalade mervärdesskatt vid fyra tillfällen under 2013. Vid tre av dessa betalades skatten för sent, varav två gånger med drygt en månad. De försenade beloppen var 3 tkr, 21 tkr respektive 51 tkr.

Bolaget betalade under räkenskapsåret 2014/15 regelbundet in skatter och avgifter för sent och påfördes regelbundet kostnadsräntor. Underskottet på skattekontot uppgick som mest till 396 tkr.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde båda åren sin kontroll av att bolaget uppfyllde sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter mot skattekontoutdrag. Betalningar släpade några dagar, vilket han bedömde vara en mindre avvikelse. Vad gäller räkenskapsåret 2013 ansåg han att tre tillfällen med förseningar inte var grund för anmärkning. Under räkenskapsåret 2014/15 var förseningarna vid fyra tillfällen över 30 dagar. I övrigt ansåg han att betalningarna sköttes relativt korrekt, eftersom de resterande förseningarna endast var ett fåtal dagar. Beloppens storlek anser han inte är en relevant faktor eftersom dessa är en direkt återspeglning av omfattningen på verksamheten. Han har påtalat för styrelsen vikten av att betalning görs i rätt tid.

6.2 B-bolaget

Av A-sons dokumentation över revisionen av B-bolaget för räkenskapsåret 2013/14 framgår rörande hans granskning av skatter och avgifter. På ett arbetsprogram avseende ”skatteskuld/skattefordran” finns noterat att företagets skatter hade betalats i rätt tid och med rätt belopp. Det finns också en notering om att skattekontoutdrag för perioden 130101 – 140630 hade granskats. På ett arbetsprogram avseende ”övriga kortfristiga skulder” är noterat att mervärdeskatteskulden under maj-juni stämde mot nästkommande mervärdeskatteredovisning och att beloppet hade betalats i rätt tid. På en checklista benämnd ”Förvaltning” finns ett påstående om att företaget hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Påståendet har besvarats med ”Ja”.

Liknande uppgifter finns i dokumentationen för räkenskapsåret 2014/15 . På ett arbetsprogram avseende ”skatteskuld/skattefordran” finns noterat att företagets skatter hade betalats i rätt tid och med rätt belopp. På ett arbetsprogram avseende ”övriga kortfristiga skulder” är noterat att mervärdeskatteskulden under november och december stämde mot nästkommande mervärdeskatteredovisning och att beloppet hade betalats i rätt tid. På en checklista benämnd ”Förvaltning” finns ett påstående om att företaget hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter vilket besvarats med ”Ja”.

Det finns ingen annan dokumentation angående vidtagna granskningsåtgärder under de båda räkenskapsåren som gör det möjligt att utläsa vilken inriktning och omfattning A-sons granskning av skatter och avgifter hade. Han har gett in bolagets skattekontoutdrag för båda räkenskapsåren. Av dessa framgår att bolaget vid flera tillfällen hade varit försenat med betalningar till Skatteverket. Enligt skattekontoutdraget för räkenskapsåret 2013/14 hade bolaget varit försenat med inbetalningar till Skatteverket med belopp från 645 tkr till 1 313 tkr. Förseningarna hade vanligen varit mellan fem och elva dagar och vid ett enstaka tillfälle över 30 dagar. Av skattekontoutdraget för räkenskapsåret 2014/15 framgår att bolaget hade gjort inbetalningar i tid vid endast två tillfällen. Förseningarna hade varit mellan fyra och 46 dagar med belopp från 87 tkr till 1 657 tkr.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde båda åren sin kontroll av att bolaget uppfyllde sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter mot skattekontoutdrag. Betalningar släpade några dagar vilket han bedömde vara en mindre avvikelse.

Under räkenskapsåret 2013/14 betalade bolaget skatter för sent; mellan en och fem dagar nio gånger och mellan sex och nio dagar sju gånger. En gång betalades skatten elva dagar och en gång 35 dagar för sent.

Under räkenskapsåret 2014/15 betalades skatter för sent mellan en och sex dagar fyra gånger. Två gånger var förseningen åtta eller nio dagar och fem gånger var förseningen 18 dagar eller mer. Han är medveten om att det var många gånger, men han utgick från att det egentligen var tre stora förseelser på mellan 23 till 46 dagar då betalningen skedde väldigt sent. För räkenskapsåret 2014/15 påtalade han för styrelsen vikten av att betalning görs i rätt tid.

6.3 D-bolaget

Av ett skattekontoutdrag framgår att D-bolaget under år 2015 hade betalat skatter och avgifter för sent vid åtta tillfällen och att förseningarna hade varit mellan tre och 16 dagar. A-son har noterat att han beslutade att inte anmärka på för sent inbetalda skatter, eftersom de flesta förseningarna inte var stora och delbetalningar oftast skedde på förfallodagen.

Vidare framgår av skattekontoutdraget att bolaget redovisade en skuld avseende mervärdesskatt med 544 tkr och en skuld avseende punktskatt med 329 tkr. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son gjorde någon granskning av bolagets hantering av mervärdesskatt och punktskatt.

A-son har uppgett följande

Det skedde hela tiden inbetalningar till skattekontot och en del inbetalningar skedde alltid i tid. Han bedömde att förseningarna avsåg delbelopp och ett begränsat antal dagar och det var därför inte så väsentligt att en anmärkning behövde ske i revisionsberättelsen.

Skatter har kontrollerats mot skattekontoutdrag och analytiskt mot bolagets omsättning, där försäljningen har särredovisats på olika försäljningskonton. Detta gör det lätt att följa upp att mervärdesskatt och punktskatt redovisas med korrekta belopp. Rutinerna har granskats under tidigare år och hanterades av bolagets redovisningskonsult. Hans bedömning är att rutinerna fungerade väl.

6.4 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Den dokumentation som A-son har gett in visar inte att han genomförde någon godtagbar granskning avseende skatter och avgifter för något av bolagen. Inte heller gav de åtgärder som han har beskrivit i sina yttranden honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för denna granskning. Revisorsinspektionens slutsats är därför att han inte utförde någon tillfredsställande granskning av bolagens hantering av skatter och avgifter. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

7 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid Revisorsinspektionens utredning framkommit flera brister i A-sons revisionsarbete. Ifråga om ett bolag har han två år i följd underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på att styrelsen åsidosatt aktiebolagslagens kapitalskyddsregler. Han har, i fråga om två andra bolag, saknat grund för att godta det redovisade värdet av bolagens aktieinnehav. Vidare har han, ifråga om ett fjärde bolag, saknat grund för att tillstyrka bolaget resultat- och balansräkningar för två räkenskapsår. Slutligen har han underlåtit att granska ett bolags förmåga till fortsatt drift och tre andra bolags hantering av skatter och avgifter. A-son har genom dessa försummelse åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Lotta Westerberg samt revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Sören Bergner

Hur man överklagar, se bilaga.