



Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har gett myndigheten anledning att öppna ett disciplinärende avseende den auktoriserade revisorn A-son. Ärendet rör A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag räkenskapsåret 2014. Bolaget tillämpade vid upprättandet av årsredovisningen Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2)*.

Bolaget ingick i en koncern bestående av ett moderföretag, som var ett renodlat holdingföretag, och fyra dotterföretag. Två av dotterföretagen, däribland det i detta ärende aktuella bolaget, bedrev verksamhet i vårdbranschen och två dotterföretag var vilande. A-son antog uppdraget som revisor för bolaget den 10 juni 2015. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014 angavs i förvaltningsberättelsen att årsredovisningen var att anse som en första kontrollbalansräkning. A-sons revisionsberättelse avlämnades den 26 juli 2015. I denna upplyste han om att årsredovisningen för år 2013 hade reviderats av en annan revisor som hade lämnat en revisionsberättelse med omodifierade uttalanden. Vidare anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bolaget försattes i konkurs i oktober 2015.

2 Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift

2.1 Uppgifter om revisorns dokumentation

Av årsredovisningen framgår att bolaget redovisade en förlust om 676 tkr och att bolagets egna kapital vid årets slut uppgick till minus 483 tkr. Av årsredovisningen framgår också att bolaget hade utnyttjat sin checkkredit till 494 tkr (gränsen var 500 tkr) och hade långfristiga skulder till kreditinstitut om 941 tkr.

I dokumentationen finns ett arbetsblad rubricerat *6.3 Balansräkning*. Under rubriken *Eget kapital* anges att bolaget hade gjort en nedskrivning av fordringar på det aktiva systerbolaget om 639 tkr, eftersom företagsledaren hade beslutat att försätta systerbolaget i konkurs. Av dokumentationen framgår vidare att nedskrivningen innebar att bolagets egna kapital blev förbrukat.

Det går inte att utläsa av dokumentationen huruvida A-son granskade förutsättningarna för fortsatt drift. Inte heller framgår hur han bedömde att årsredovisningen innehöll tillräckliga upplysningar i detta avseende.

2.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

I samband med att revisionen avslutades inhämtades aktuella balans- och resultatrapporter. Dessa visade att resultatet för perioden 2015-01-01 – 2015-06-30 uppgick till 220 668 kr. Rapporterna var inte reviderade, men de var avstämde av redovisningskonsulten. Han hade möten med företagsledaren och redovisningskonsulten angående bolagets resultat och ställning och om vilka åtgärder som hade vidtagits och skulle vidtas för att förändra och förbättra verksamheten. I samband med bokslutsarbetet per den 31 december 2014 gjordes en nedskrivning av fordringarna på systerföretaget, vilket ledde till att aktiekapitalet blev förbrukat. Företagsledaren beslutade i samråd med honom att använda årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 som en kontrollbalansräkning.

Under våren 2015 började bolaget få likviditetsproblem, vilket enligt företagsledaren främst berodde på att systerföretaget hade etablerat sig på en annan ort. I samband med detta hade företagsledaren fått lägga mer av sin tid i systerföretaget än man hade förväntat sig. Detta minskade intäkterna i bolaget. Företagsledaren avsåg att arbeta i bolaget i större omfattning och att genomföra en del förändringar i verksamheten. När systerföretaget försattes i konkurs kunde företagsledaren arbeta fulltid i bolaget och fick därmed möjlighet att öka intäkterna. Kostnaderna för inköpta tjänster och antalet anställda skulle därigenom minska. I företagsledningens uttalande framgår att man inte hade några planer på att lägga ner någon verksamhetsgren.

I samband med revisionen var en företagsrekonstruktion planerad. Han förde diskussioner med en rekonstruktör som bedömde att bolagets utsikter att fortsätta verksamheten efter en rekonstruktion såg goda ut. Efter en granskning av resultatrapporten avseende perioden 2015-01-01 – 2015-06-30, och med hänsyn till de ovan nämnda åtgärderna och omständigheterna, bedömde han att åtgärderna hade börjat få genomslag genom den positiva vändningen av resultatet. Externa värderingar utvisade dessutom att det fanns övervärden i bolagets tillgångar.

Vid granskningen uppmärksammade han att bolaget hade aktuella betalningsförelägganden. I samtal med företagsledaren framgick det att betalningsföreläggandena avsåg tvisstiga fakturor. Utöver dessa skulder var endast en skuld hos Kronofogdemyndigheten aktuell vid kontrollen och den uppgick till ett mindre belopp. Hans bedömning var att bolaget rimligen kunde förväntas kunna betala sina skulder allteftersom de förföll till betalning.

Revisionsakten innehåller dokumentation avseende de nämnda resultat- och balansrapporterna, betalningsföreläggandena och uttalandet från företagsledningen. Han anser därför att det av revisionsdokumentationen går att utläsa att han granskade förutsättningarna för fortsatt drift.

Sammantaget bedömde han på grundval av sin granskning att bolaget kunde drivas vidare under antagandet om fortsatt drift och att det därför inte behövdes någon upplysning i årsredovisningen om bolagets fortsatta drift.

2.3 Revisorsinspektionens bedömning

En av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) är principen om fortsatt drift. Enligt International Standard on Auditing (ISA) 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift. Vid den bedömningen måste revisorn dock beakta att ett företag som tillämpar K2 ska avvika från antagandet om fortsatt drift enbart om ett beslut om avveckling av verksamheten har fattats senast när årsredovisningen upprättas.

Vidare ska revisorn enligt ISA 570 p. 18, med grund i inhämtade revisionsbevis, komma fram till en slutsats om huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.¹

Om revisorn anser att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift, men bedömer att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften, och detta beskrivs på ett tillräckligt tydligt sätt i årsredovisningen, ska revisorn enligt ISA 570 p. 22 upplysa om förhållandet i revisionsberättelsen under rubriken ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”.²

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen.³ Om det är ett uttalande med reservation eller med avvikande mening beror på om ledningen har lämnat upplysningar i årsredovisningen och i så fall hur fullständiga eller tydliga dessa är.

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014 kan inte utläsas annat än att det förutsattes fortsätta sin verksamhet. Samtidigt redovisade bolaget förluster för räkenskapsåret och ett eget kapital om minus 483 tkr och hade därtill stora skulder. Dessa

¹ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för A-sons granskning i p. 17 samma ISA.

² Vid tidpunkten för A-sons granskning skulle revisionsberättelsen innehålla ett stycke med en upplysning av särskild betydelse. Bestämmelsen återfanns i p. 19 samma ISA.

³ Huvudsakligen motsvarande bestämmelse fanns det aktuella räkenskapsåret i ISA 570 p. 20.

omständigheter talade starkt för att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor när det gällde antagandet om fortsatt drift. A-son grundade sin bedömning, att bolaget kunde drivas vidare, på uppgifter han hade fått vid samtal med företagsledningen och på resultat- och balansrapporter som han inte hade reviderat.

Revisorsinspektionen delar inte A-sons bedömning att de vidtagna åtgärderna var tillräckliga. Han skulle under rådande omständigheter ha påtalat för styrelsen att den måste ta in kompletterande information i årsredovisningen. Beroende på hur styrelsen valde att göra, skulle han därefter ha uttalat sig i revisionsberättelsen i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

3 Tidigare revisors avgångsredogörelse

A-son har inte fogat den tidigare revisorns avgångsanmälan och redogörelse till sin revisionsberättelse.

3.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Kopian av den föregående revisorns anmälan om förtida avgång har enligt uppgift från denne skickats direkt till Bolagsverket. Av förbiseende fogade han därför inte någon kopia av den till sin revisionsberättelse.

3.2 Revisorsinspektionens bedömning

Av 9 kap. 23 § aktieföretagslagen (2005:551) framgår att en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast ska anmäla detta för registrering i aktieföretagsregistret och i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som uppdraget har omfattat. Av 9 kap. 36 § samma lag framgår att om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 9 kap. 23 § ska en kopia av denna fogas till revisionsberättelsen. Genom att underlåta att foga den tidigare revisorns avgångsredogörelse till sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Uppgift om kontrollbalansräkning i revisionsberättelsen

Balansräkningen för räkenskapsåret 2014 utvisade att det egna kapitalet var minus 483 tkr. Förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 anger att årsredovisningen är att anse som en första kontrollbalansräkning. A-son har inte berört denna omständighet i sin revisionsberättelse.

4.1 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Det skulle av hans revisionsberättelse framgå att bolagets årsredovisning utgjorde en första kontrollbalansräkning. Detta har förbisetts.

4.2 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen är ett aktiebolag skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning bl.a. när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Eftersom kontrollbalansräkningen enligt 25 kap. 14 § ska upprättas enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen, har det ansetts att årsredovisningens balansräkning kan användas som en kontrollbalansräkning.⁴ Av 25 kap. 15 § framgår att om kontrollbalansräkningen visar att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen snarast möjligt utfärda en kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation. För det fall styrelsen i förvaltningsberättelsen har upplyst om att balansräkningen även utgör en kontrollbalansräkning anges i bilaga 2 till RevR 1 att revisorn i revisionsberättelsen särskilt ska upplysa om att denna även utgör ett yttrande över styrelsens kontrollbalansräkning.

Det framgår inte av den revisionsberättelse som A-son har upprättat att den också utgör ett yttrande över styrelsens kontrollbalansräkning. Genom att inte lämna uppgift om detta i revisionsberättelsen har han åsidosatt god revisions sed.

⁴ Se bilaga 2 till FAR:s rekommendation RevR 1, *Granskning av kontrollbalansräkning*, även Högsta domstolens avgörande NJA 2012 s. 858.

5 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att *dels* inte vidta tillräckliga åtgärder avseende förekomsten av väsentliga osäkerhetsfaktorer som kunde leda till betydande tvivel på bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet, *dels* underlåta att foga den tidigare revisorns avgångsanmälan till sin revisionsberättelse och *dels* inte lämna uppgift i sin revisionsberättelse att denna även utgjorde ett yttrande över bolagets första kontrollbalansräkning. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt och 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, viceordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg deltagit. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, närvarat.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.