

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information avseende auktoriserade revisorn A-son och har med anledning av det öppnat detta disciplinärende. Frågan gäller hans revisionsuppdrag i en koncern bestående av ett moderbolag och tre dotterbolag, här benämnda *moderbolaget*, *tillverkningsbolaget*, *uthyrningsbolaget* och *utvecklingsbolaget*. Verksamheten i koncernen bestod i tillverkning av maskiner och maskindelar. Sedan koncernen i juni 2015 hade förvärvats av ett utländskt bolag, tillträdde A-son i juli 2015 som huvudansvarig revisor i samtliga koncernbolag och fick i uppdrag att granska årsredovisningarna för räkenskapsåret 2014. För *tillverkningsbolaget* hade årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 reviderats av en annan revisor. De övriga bolagen hade tidigare inte haft någon vald revisor. Fram till förvärvet i juni 2015 hade en person (nedan X) varit ensam styrelseledamot i *moderbolaget* och en annan person (nedan Y) ensam styrelseledamot i dotterbolagen. Efter förvärvet utökades respektive styrelse med ett antal nya ledamöter och en ny verkställande direktör.

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2014 för samtliga de ovan angivna uppdragen. Inspektionen behandlar nedan tre av uppdragen (*moderbolaget*, *tillverkningsbolaget* och *uthyrningsbolaget*). Bolagens omsättning och balansomslutning framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Moderbolaget	2014	0	49,3
Tillverkningsbolaget	2014	5,1	14,6
Uthyrningsbolaget	2014	0	25,1

I revisionsberättelserna – i den del som avser rapportering över årsredovisningen – för samtliga tre bolag sägs under rubriken *Grund för att avstå från uttalanden* följande. ”Vi utsågs till företagets revisor först efter den 31 december 2014. Vi har inte kunnat erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande ingående balanser per den 1 januari 2014. Vi har inte heller kunnat erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende väsentliga delar av resultaträkningens och balansräkningens poster avseende 31 december 2014. Till följd av detta har vi inte kunnat fastställa om det kunde ha behövts några justeringar i bokslutet per den 31 december 2014. Verifikationer av väsentlig art har inte funnits upprättats i enlighet med bokföringslagens 5 kapitel varvid de aktuella transaktionernas innebörd inte kunnat verifierats i samband med vår revision.”

Under rubriken *Inga uttalanden görs* sägs bl.a. ”Som en följd av de förhållanden som beskrivs i stycket ’Grund för att avstå från uttalanden’ kan vi varken till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen.”

I den del av revisionsberättelserna som avser rapportering om andra krav enligt lagar och andra författningar sägs under rubriken *Grund för att avstå från uttalande respektive uttalande med avvikande mening* följande. ”Som framgår av vår Rapport om årsredovisningen kan vi varken till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen eller balansräkningen.”

Under rubriken *Inget uttalande görs respektive uttalande med avvikande mening* sägs bl.a. följande. ”Som en följd av det förhållande som beskrivs i stycket ’Grund för att avstå från uttalande respektive uttalande med avvikande mening’ kan vi varken till- eller avstyrka att årsstämman disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt avstyrker vi att årsstämman beviljar styrelseledamoten [X i moderbolaget och Y i dotterbolagen] ansvarsfrihet för räkenskapsåret. Avseende den verkställande direktören och övriga ledamöter kan vi varken av- eller tillstyrka ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Samtliga revisionsberättelser avgavs den 11 november 2015. Utöver det som har återgetts ovan innehöll varje revisionsberättelse också en anmärkning om att årsredovisningen hade avlämnats för sent.

2 Kommunikation med styrelsen

I A-sons revisionsdokumentation finns en redogörelse som beskriver det som hade behandlats under ett telefonmöte med ekonomichefen för det utländska moderbolaget (nedan ekonomichefen). Av redogörelsen framgår att A-son, tillsammans med ekonomichefen, den 16 oktober 2015 gick igenom innehållet i en skriftlig rapport, *Audit memorandum 2014*, och utkastet till revisionsberättelser för samtliga bolag. Vidare framgår det av redogörelsen att ekonomichefen skulle föredra revisionsfrågorna på styrelsemöten den 22 oktober 2015 i respektive bolag. Det framgår också att A-son informerade ekonomichefen om att han skulle finnas tillgänglig per telefon för att kunna svara på eventuella frågor från styrelseledamöterna.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för vid vilken tidpunkt som han informerade styrelsen i respektive bolag och den verkställande direktören om sitt ställningstagande avseende frågan om ansvarsfrihet. Han har vidare förelagts att redogöra för hur han säkerställde att ekonomichefen lämnade information om de omständigheter som ledde till den modifierade revisionsberättelsen samt hur denne redogjorde för det fullständiga innehållet i revisionsberättelsen för styrelsen i respektive bolag och för den verkställande direktören.

A-son har uppgett följande.

I kallelserna till styrelsemötena den 22 oktober 2015 fanns information om att utkast till årsredovisning, utkast till modifierad revisionsberättelse samt den skriftliga rapporten *Audit memorandum 2014* skulle avhandlas. Inför mötena hade han den 16 oktober 2015 tillsammans med sin granskningsledare ett telefonmöte med ekonomichefen, som skulle vara föredragande på styrelsemötena den 22 oktober

2015. Under telefonmötet diskuterades varje bolags utkast till årsredovisning, revisionsberättelserna samt den skriftliga rapporten och de specifika frågor som gällde för vart och ett av bolagen. Ekonomichefen var efter deras genomgång väl insatt i problemställningarna i respektive bolag. Den dag då styrelsemötena hölls fanns A-son tillgänglig per telefon på revisionsbyråns kontor om någon styrelseledamot skulle ha några kompletterande frågor. Ingen hörde dock av sig.

Efter styrelsemötena ringde ekonomichefen upp honom och granskningsledaren. Ekonomichefen uppgav då att han hade gått igenom den skriftliga rapporten *Audit memorandum 2014* och utkast till revisionsberättelse med respektive styrelse och att ingen styrelseledamot för något av bolagen hade haft några kompletterande frågor. Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 260 *Kommunikation med ansvariga för företagets styrning* är det viktigt att revisorns kommunikation med styrelsen i väsentliga frågor är tydlig (se bl.a. p. 9, 16 och 22). En effektiv tvåvägskommunikation är ett viktigt stöd för såväl revisorn som styrelsen för att skapa sig en förståelse för de revisionella frågorna. En sådan kommunikation gör det också möjligt för revisorn att direkt från styrelsen få bekräftat att hans eller hennes slutsatser är korrekta, eller alternativt hämta in kompletterande information. Revisorn ska utvärdera om tvåvägskommunikationen med styrelsen har varit tillräcklig för revisorns syfte i den fråga som har tagits upp. Denna utvärdering är viktig för att revisorn ska kunna utvärdera de revisionsbevis som har inhämtats i väsentliga revisionsfrågor.

Av ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (i den version som gällde när A-son avgav sina revisionsberättelser) p. 28¹ framgår att om en revisor räknar med att modifiera uttalandet i sin rapport, så ska han eller hon meddela styrelsen de omständigheter som har lett till den väntade modifieringen samt ordalydelsen av modifieringen. Vidare framgår det av tillämpningsanvisningen till den nämnda punkten (p. A 25²) att det genom denna informationsplikt mot styrelsen säkerställs att alla bakomliggande skäl till modifieringen förs fram, att alla

¹ Motsvarande bestämmelser finns numera i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 30.

² Motsvarande anvisning finns numera i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* A 27.

förhållanden som ska beaktas har tagits med, att förhållanden som det råder oenighet med företagsledningen om bekräftas och att ingen ny information kommer fram kring de förhållanden som har lett till modifieringen.

Som framgått överlät A-son till ekonomichefen att informera styrelsen och den verkställande direktören om de omständigheter som ledde till den modifierade revisionsberättelsen i respektive bolag. Genom att på detta sätt delegera rapporteringsansvaret av väsentliga revisionsfrågor kunde han i detta fall inte fullständigt säkerställa att respektive styrelse informerades om alla de omständigheter som föranledde modifieringen och att styrelseledamöterna fick en redogörelse för det fullständiga innehållet i revisionsberättelserna. Härigenom ökade risken för att han inte fick del av styrelsens alla kommentarer på innehållet i utkasten till revisionsberättelser. Därmed minskade också hans möjligheter att få del av eventuell ytterligare information som kunde ha betydelse för hans slutliga ställningstagande. Genom att överlåta informationsplikten till ekonomichefen har han åsidosatt god revisionsred.

3 Avstående från att uttala sig i revisionsberättelsen

I samtliga revisionsberättelser för räkenskapsåret 2014 uttalade A-son att han inte kunde veta sig till- eller avstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna. Som skäl angav han att han inte hade fått tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis vare sig rörande ingående balanser per den 1 januari 2014 eller avseende väsentliga delar av resultaträkningens och balansräkningens poster per den 31 december 2014 (se även det som i avsnitt 1 återges ur revisionsberättelserna).

Andelar i koncernföretag (moderbolaget).

I årsredovisningen avseende *moderbolaget* redovisades posten *Andelar i koncernföretag* med 49,3 mnkr, vilket motsvarade nära 100 procent av balansomslutningen. På ett arbetsblad har A-son antecknat att posten sannolikt var väsentligt

övervärderad, eftersom det utländska moderbolaget hade förvärvat 90 procent av aktierna i moderbolaget för 12,3 mnkr. Överlåtelseavtalet, som undertecknades den 10 juni 2015, finns i A-sons grundakt.

Av dokumentationen framgår att revisionsteamet hade efterfrågat en prövning av tillgångens värde (nedskrivningsprövning) från tidigare ägare och från den nya ägaren, men att teamet inte hade fått ta del av några överväganden eller beräkningar.

Immateriella och Materiella anläggningstillgångar (tillverkningsbolaget och uthyrningsbolaget).

I årsredovisningen för *tillverkningsbolaget* redovisades posten *Immateriella anläggningstillgångar* med 9,7 mnkr, vilket motsvarade 66 procent av balansomslutningen. I årsredovisningen redovisades posten *Materiella anläggningstillgångar* med 4,2 mnkr, vilket motsvarade 29 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns bl.a. en lista från april 2013 med en uppdelning av de immateriella och de materiella anläggningstillgångarna. I listan anges att det fanns ett övervärde om sammanlagt 17,5 mnkr, varav 17,1 mnkr avsåg posten *Immateriella anläggningstillgångar* och 400 tkr avsåg posten *Materiella anläggningstillgångar*. På ett arbetspapper finns en anteckning om att A-son hade frågat X varifrån dessa värden kom men att han inte hade fått något svar. Det framgår vidare av hans anteckningar att posten *Immateriella anläggningstillgångar* sannolikt var övervärderad och att revisionsteamet inte hade kunnat bedöma existensen av tillgången, eftersom det saknades en detaljerad specifikation över tillgångarna. I dokumentationen för posten *Materiella anläggningstillgångar* har han hänvisat till sin slutsats för posten *Immateriella tillgångar* med en kompletterande anteckning om att övervärdet om 17,5 mnkr föreföll vara godtyckligt fördelat över anläggningstillgångarna.

I årsredovisningen för *uthyrningsbolaget* redovisades posten *Immateriella anläggningstillgångar* med 3,4 mnkr och posten *Materiella anläggningstillgångar* med 21,6 mnkr. Detta motsvarade i princip hela balansomslutningen. På ett arbetsblad finns en anteckning om att bolaget inte var registrerat för de patent som fanns

upptagna som immateriella anläggningstillgångar. Beträffande posten *Materiella anläggningstillgångar* kunde A-son, enligt vad han antecknat, inte utesluta att dessa var övervärderade.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han vidtog några andra granskningsåtgärder för att skaffa sig ändamålsenliga och tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra en slutsats om värdet på tillgångarna i respektive bolag. Han har därför förelagts att redogöra för om han vidtog några ytterligare granskningsåtgärder – och i så fall vilka – med beaktande av att han inte hade fått tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis från köpare eller säljare.

A-son har uppgett följande.

Som tillkommande granskningsåtgärder gjorde revisionsteamet ett försök till fysisk inventering av delar av de materiella anläggningstillgångarna för att om möjligt kunna verifiera dessa till de värden som dotterbolagen hade gjort gällande. Den 14 oktober 2015 besökte granskningsledaren dotterbolagen för att tillsammans med bolagens verkställande direktör säkerställa existensen av anläggningstillgångarna. Den verkställande direktören kunde emellertid inte förevisa samtliga anläggningstillgångar för granskningsledaren, men försäkrade denne att de existerade. Granskningsledaren konstaterade att maskiner och inventarier i viss mån föreföll existera men var tveksam till deras värdering och fullständiga existens. Anläggningsregister saknades i dotterbolagen.

Det var främst i fråga om posterna *Immateriella anläggningstillgångar* och *Andelar i koncernföretag* som revisionsteamet inte fick tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. För dessa anläggningstillgångar fanns ingen aktiv marknad där priser kunde hämtas som en alternativ granskningsåtgärd. En värdering av immateriella anläggningstillgångar och aktier i icke noterade bolag kunde alltså i första hand baseras på förväntade framtida kassaflöden. Revisionsteamet fick dock inte någon värdering av de upptagna tillgångarna från bolagen. Teamet fick inte heller någon information om företagsledningens förväntningar och bedömningar av det framtida

kassaflödet av de anläggningstillgångar som fanns upptagna i årsredovisningarna. Teamet såg inte någon möjlighet att genomföra ytterligare granskningsåtgärder för att säkerställa värdet av anläggningstillgångarna. Det marknadsvärde som teamet utgick från var det pris som betalades för hela koncernen, vilket i teamets ögon var en indikation på att det fanns skäl att ifrågasätta de redovisade värdena i årsredovisningarna.

Förvärvet av dessa väsentliga anläggningstillgångar skedde från närstående bolag vilket innebar att försäljningspriset inte nödvändigtvis var ett uttryck för ett marknadspris.

Revisionsteamet fick inte heller, såvitt avser de immateriella anläggningstillgångar som avsåg patent, några revisionsbevis som styrkte att dotterbolagen var innehavare av patenträttigheterna. Eftersom det var oklart exakt vilka patent som dotterbolagen innehade och vilka patentnummer som avsågs, var det också svårt att följa upp existensen på något annat sätt.

När det gäller de materiella anläggningstillgångarna, var en av bristerna att det inte fanns något anläggningsregister. Utan ett sidoordnat register över anläggnings-tillgångarna var det svårt att få vetskap om vilka tillgångar som bolaget var ägare till och som skulle ingå i värderingen av posten. Tillgångarna var anskaffade för den aktuella verksamheten och därmed var värdet också beroende av det framtida kassaflödet som revisionsteamet inte fick någon indikation på från företagsledningen. Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla ett uttalande om huruvida årsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till 1975 års aktiebolag, som fortfarande kan tjäna till viss ledning vid tillämpningen av den nu gällande bestämmelsen, framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att till- eller avstyrka

fastställande av en granskad räkning och i stället påpeka att företagsledningens förslag rörande räkning i visst avseende kan ge anledning till tvekan.³

Revisorsinspektionen har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen bör användas med försiktighet.⁴

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 ska revisorn utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Av p. 7 följer att revisorn, när han eller hon utformar och utför granskningsåtgärderna, ska beakta relevansen och tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis. Om det finns skäl att tvivla på tillförlitligheten i den information som ska användas som revisionsbevis, ska revisorn enligt p. 11 fastställa vilka ändringar av eller tillägg till granskningsåtgärderna som krävs för att lösa frågan samt överväga den eventuella effekt den har på andra aspekter av revisionen.

I ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 anges att när en revisor har fastställt att en väsentlig risk för felaktigheter föreligger, så ska han eller hon utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. Om revisorn inte erhåller tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ett väsentligt räkenskapspåstående ska det, enligt p. 27, göras ytterligare försök att inhämta sådana bevis.

A-son bedömde att det fanns en risk för väsentliga fel, kopplad till värderingen av anläggningstillgångarna. Han ansåg sig inte för något av bolagen ha tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende väsentliga tillgångsposter i årsredovisningarna och valde därför att varken till- eller avstyrka att balans- och resultaträkningarna fastställdes.

Han hade vid sin revision tillgång till det avtal enligt vilket en utomstående part förvärvade 90 procent av aktierna i *moderbolaget* för 12,3 mnkr. Prissättningen

³ Prop. 1975:103 s. 433.

utgjorde en stark indikation på att värdet på andelar i koncernföretag – 49,3 mnkr – var alltför högt upptaget i moderbolagets årsredovisning. Avtalet utgjorde alltså ett starkt revisionsbevis för att tillgångarna var övervärderade. Eftersom han trots upprepade efterfrågningar inte fick några ytterligare revisionsbevis direkt från köpare eller säljare som bekräftade värdet på tillgångarna, skulle han ha utfört andra alternativa granskningsåtgärder. För det fall att A-son ansåg sig inte kunna ta ställning på det föreliggande underlaget borde han ha prövat alternativa granskningsåtgärder, exempelvis låtit en extern värderingsman värdera de existerande tillgångarna.

När det gäller värdet på immateriella och materiella anläggningstillgångar i *tillverkningsbolaget* och *uthyrningsbolaget* fanns det flera oklarheter, exempelvis rörande övervärden i tillverkningsbolaget, avsaknad av uppgifter om patent i uthyrningsbolaget samt, för båda bolagen, avsaknad av anläggningsregister. Det fanns inte heller någon information från företagsledningarna om förväntade framtida kassaflöden. Liksom i fråga om moderbolaget borde A-son, för det fall att han ansåg sig inte kunna ta ställning på det föreliggande underlaget, ha prövat alternativa granskningsåtgärder (se exempel i föregående stycke).

I såväl moderbolaget som de två dotterbolagen fanns det alltså revisionsbevis som indikerade att väsentliga tillgångar var övervärderade. Situationen var inte av det speciella slag som måste vara förhanden för att en revisor ska kunna avstå från att ta ställning till om ett bolags balans- och resultaträkningar bör fastställas. Genom att avstå från att till- eller avstyrka balans- och resultaträkningarna har han därför åsidosatt god revisions sed.

4 Ansvarsfrihet

I den skriftliga rapporten till ekonomichefen, rubricerad *Audit memorandum 2014* och daterad den 24 september 2015, anges bl.a. att revisionsteamet inte hade fått

⁴ Se beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999–315, referat D 6/02, och beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010–95, referat D 45/10.

någon tillfredställande dokumentation för de ingående balanserna och inte heller tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för väsentliga poster i resultat- och balansräkningarna.

I dokumentationen för respektive bolag finns en promemoria, rubricerad *Noteringar av överväganden i samband med avgivande av revisionsberättelsen* och daterad den 11 november 2015. Där anges för respektive bolag att A-son, trots upprepade påstötningar, inte hade fått tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende vare sig ingående balanser per den 1 januari 2014 eller väsentliga delar av resultat- och balansräkningarnas poster per den 31 december 2014. I promemorian sägs vidare att han av denna anledning inte kunde vare sig till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för det aktuella räkenskapsåret och att han till följd av osäkerheten inte heller kunde uttala sig om huruvida årsredovisningarna hade upprättats enligt årsredovisningslagen, om de gav en rättvisande bild enligt denna lag, om förvaltningsberättelserna var förenliga med respektive årsredovisnings övriga delar, om bolagens finansiella ställning och finansiella resultat eller om disposition av bolagens vinst eller förlust.

I promemoriorna har noterats de förändringar i bolagens styrelser som skedde i juli 2015. Det anges vidare att X, såvitt avser moderbolaget, och Y, såvitt avser dotterbolagen, i egenskap av styrelseledamöter i respektive bolag hade haft ett stort ansvar för bolagens bokföring. Det framgår att A-son gjorde ställningstagandet att det inte kunde uteslutas att X och Y, som hade varit styrelseledamöter både år 2013 och år 2014 i respektive bolag, hade tillfogat bolagen skada. Enligt promemoriorna skulle hans rekommendation till årsstämman därför bli att X och Y inte beviljades ansvarsfrihet för räkenskapsåret 2014. Beträffande övriga styrelseledamöter och den verkställande direktören för de tre bolagen kunde han, enligt vad som sades i promemoriorna, utifrån sina iakttagelser och överväganden varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet.

Av promemoriorna framgår också att ovanstående överväganden hade stämts av med revisionsbyråns Risk Management-avdelning.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för varför han i revisionsberättelsen avstyrkte ansvarsfrihet för styrelseledamöterna X och Y och varför han varken till- eller avstyrkte ansvarsfrihet för övriga styrelseledamöter i respektive bolag och den verkställande direktören. Han har vidare förelagts att redogöra för vilka åtgärder eller försummelser som X och Y hade vidtagit eller gjort sig skyldiga till, vilken skada som hade uppstått eller kunde ha uppstått och sambandet mellan åtgärder eller försummelser och verklig eller befarad skada. Han har även förelagts att redogöra för bl.a. vilka åtgärder som de övriga styrelseledamöterna och den verkställande direktören hade underlåtit att vidta och sambandet mellan underlåtenheten och skadan.

A-son har i sina svar till Revisorsinspektionen hänvisat till de avgivna revisionsberättelserna och till innehållet i respektive bolags promemoria ”*Noteringar av överväganden i samband med avgivande av revisionsberättelsen*” och rapporten över utförd revision ”*Audit memorandum 2014*”. Han har därutöver uppgett följande.

Enligt hans uppfattning är det som står i revisionsberättelserna tillräckligt för att läsaren ska förstå hans ställningstagande när det gäller sambandet mellan åtgärder eller försummelser och det som kunde vara risk för skada i respektive bolag. I det avsnitt i revisionsberättelserna som behandlar årsredovisningen framgår att han inte hade kunnat erhålla tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och att detta gällde såväl för de ingående balanserna per den 1 januari 2014 som för väsentliga delar av resultat- och balansräkningarnas poster per den 31 december 2014. Vidare framgår det att verifikationer av väsentlig art inte hade upprättats i enlighet med 5 kap. bokföringslagen (1999:1078), varvid de aktuella transaktionernas innebörd inte kunde verifieras fullständigt i samband med revisionen.

X (moderbolaget) och Y (dotterbolagen) var ensamma styrelseledamöter och ansvariga för förvaltningen under år 2014. Respektive styrelse hade brustit i sitt ansvar att ha en ordnad bokföring. Den bristfälliga dokumentationen av de ingående balanserna och delar av bokföringen för räkenskapsåret 2014 ledde till de modifierade revisionsberättelserna.

Även de styrelseledamöter och den verkställande direktör som tillträdde i juli 2015 hade ett ansvar för upprättandet av årsredovisningarna och för att detta drog ut på tiden. Han kunde inte bedöma hur stora ansträngningar dessa personer faktiskt hade gjort för att snabba på bokslutsprocessen. Det kunde inte uteslutas att den tidsutdräkt som uppstod genom att årsredovisningarna försenades tillfogade bolagen skada. Han hade även uppmanat respektive styrelse och den verkställande direktören att undersöka den juridiska statusen på värderingen av de överförda tillgångarna och skulderna och andra transaktioner där dokumentation saknades. X hade i sina svar till revisionsteamet uppgett att transaktionerna var ”formlösa” och ”muntliga” och att detta berodde på att parterna, i det avtal som avsåg förvärvet av 90 procent av aktierna i moderbolaget, litade på varandra. Den nya företagsledningen hade uppgett att de hade velat undvika bråk med X och att de därför inte hade vidtagit några åtgärder för att få fram det underlag som hade efterfrågats.

I en not till punkt 4.16 i FAR:s rekommendation RevR 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* anges att upprättandet av årsredovisningen är den sista fasen i fullgörandet av bokföringsskyldigheten för ett räkenskapsår och att det innebär att brister efter balansdagen avseende upprättandet av årsredovisning, som har medfört att årsstämma inte har hållits, ska ses som brister i förvaltningen för räkenskapsåret och anmärkas på i revisionsberättelsen för detta år.⁵

Mot bakgrund av FAR:s rekommendation ansåg han att de nytillträdde styrelseledamöterna och den verkställande direktören hade ett ansvar för framtagandet av årsredovisningarna för räkenskapsåret 2014 och för åtgärdandet av eventuella brister i bokföringen. Detta var bakgrunden till att han varken till- eller avstyrkte ansvarsfrihet för de nya funktionärerna.

Situationen i de olika bolagen var utomordentligt rörig vid revisionen av räkenskapsåret 2014. Det var därför svårt att sätta fingret på vilka ytterligare revisionsbevis som hade behövts för att han skulle kunna rekommendera årsstämman att besluta om ansvarsfrihet. Avlämnandet av årsredovisningarna hade försenats och det fanns en risk att de förvärvade tillgångarna inte existerade. Samtidigt skulle de

modifierade revisionsberättelserna kunna leda till skada för bolagen. Detta gjorde att han kom fram till bedömningen att varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet för de nyttillträdde styrelseledamöterna och den verkställande direktören. Slutligen är det årsstämman som fattar beslut i denna fråga, baserat på revisorns rekommendation. Det var svåra ställningstaganden och komplicerade frågor som hade varit föremål för diskussion med revisionsbyråns Risk Management-avdelning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Om revisorn har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, ska detta anmärkas i revisionsberättelsen. De båda frågorna hänger ihop; bolagsstämmans beslut i fråga om ansvarsfrihet får betydelse för bolagets möjligheter att senare kräva styrelseledamöterna och den verkställande direktören på skadestånd (se vidare 29 kap. aktiebolagslagen).

Vidare ska revisorn enligt RevR 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* (i den lydelse som gällde när A-son avgav sina revisionsberättelser, jfr not 5) vid sin granskning av förvaltningen skaffa revisionsbevis för om en åtgärd eller försummelse av styrelseledamot kan leda till ersättningsskyldighet gentemot bolaget enligt 29 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen och, om så är fallet, avstyrka ansvarsfrihet för den styrelseledamoten (se bl.a. p. 9 och 18). Hur revisorns bedömning av om det föreligger en ersättningsskyldighet ska gå till anges i p. 12–14.

Det får anses följa av god revisionssed att revisorn, om han eller hon uttalar att styrelsens ledamöter och den verkställande direktören inte bör beviljas ansvarsfrihet, anger skälen bakom detta ställningstagande.

⁵ Motsvarande uttalande finns numera i RevR 209 *Förvaltningsrevision* p. 5.2.

Såvitt avser X och Y ger, enligt Revisorsinspektionens uppfattning, A-sons revisionsberättelser inte läsaren någon tydlig anvisning om skälen bakom hans uttalanden i frågan om ansvarsfrihet. Genom hänvisning till den del av revisionsberättelserna som avser rapporteringen över årsredovisningarna får det dock anses framgå att uttalandena om ansvarsfrihet grundar sig på att A-son inte hade kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna per den 1 januari 2014 och för väsentliga delar av resultat- och balansräkningens poster per den 31 december 2014, samt att det fanns brister i bokföringen, vilket ledde till att han varken till- eller avstyrkte fastställande av balans- och resultaträkningarna.

A-son har i sina revisionspromemorior angett att X och Y hade haft ett stort ansvar för bokföringen. Det kan emellertid varken av revisionsberättelserna eller av det som framgår av hans dokumentation och yttranden utläsas att han gjorde några överväganden som visar vilken ekonomisk skada som kunde ha uppstått eller om det förelåg ett orsakssamband mellan ekonomisk skada eller risk för sådan skada och vidtagna handlingar, alternativt underlåtenhet att agera. Inte heller framgår det om han gjorde några överväganden kring frågan om skadan, alternativt risken för skada, var en sannolik följd av handlandet eller underlåtenheten. Enligt Revisorsinspektionens mening var därför hans avstyrkande av ansvarsfrihet för X och Y otillräckligt motiverat i revisionsberättelserna. Genom att inte lämna en tillräcklig motivering för sitt avstyrkande har han åsidosatt god revisionssed.

De övriga styrelseledamöterna och den verkställande direktören tillträdde i juli 2015 (dvs. efter tidpunkten inom vilken den ordinarie årsstämman skulle hållas). Uttalandet om ansvarsfrihet för dessa personer kan därmed endast ha bäring på frågan om att årsredovisningarna upprättades för sent.⁶ A-son har anfört att han inte hade konstaterat att förseningarna hade orsakat bolagen någon skada men att det inte heller hade kunnat uteslutas att så var fallet. Av revisionsberättelserna kan dock inte utläsas vilka grunder han hade för att uttala sig om ansvarsfrihet för de styrelseledamöter och den verkställande direktör som tillträdde i juli 2015. Det framgår inte heller av vare sig hans dokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen

att han gjorde några närmare överväganden om på vilket sätt förseningen av årsredovisningarna hade orsakat eller riskerade att orsaka bolagen skada. Genom att likväl uttala, utan angivande av skäl, att han inte kunde vare sig till- eller avstyrka ansvarsfrihet för de nytillträdda styrelseledamöterna och den verkställande direktören på det sätt som skedde har han åsidosatt god revisionssed.

5 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisioner. Han har underlåtit att personligen informera styrelsen och den verkställande direktören om sina ställningstaganden och i stället överlåtit ansvaret av denna väsentliga informationsplikt till ekonomichefen. Han har inte haft grund för att i revisionsberättelserna uttala att han inte kunde vare sig till- eller avstyrka fastställandet av bolagens balans- och resultaträkningar. Slutligen har han inte i sina revisionsberättelser lämnat tillräckliga skäl för att avstyrka respektive varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och den verkställande direktören. Det som läggs A-son 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, lagmannen Eva-Lena Norgren, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, bitr. avdelningschefen Timothy Yuan och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, tf. chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Maria Hynning som har föredragit ärendet, varit närvarande.

⁶ Se RevR 209 p. 26 i den lydelse som gällde när A-son avgav sina revisionsberättelser.