



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2022. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Bolaget, som hade till ändamål att bedriva elfordonsladdning, redovisade för det aktuella räkenskapsåret en omsättning om 244 mnkr, en balansomslutning om 131 mnkr och ett resultat om -45 mnkr. Årsredovisningen upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

A-sons revisionsberättelse var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Information i årsredovisningen

2.1 Fond för utvecklingsutgifter

Posten Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten redovisades i årsredovisningen med 33,5 mnkr. Av årsredovisningens förvaltningsberättelse under rubriken *Förändringar i eget kapital* kan inte utläsas att motsvarade belopp hade förts över från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter. Det framgår inte heller av balansräkningen.

A-son har uppgett följande.

Vid upprättandet av årsredovisningen förbisåg bolaget att göra en omföring till utvecklingsfond inom eget kapital. I hans planering för granskningen ingick inte att fokusera på omföringar mellan fritt och bundet eget kapital. En utdelning skulle med största sannolikhet inte vara möjlig med hänsyn till försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551). Eftersom utdelning inte var möjlig, granskades eget kapital inte på annat sätt än de moment som avsåg att säkerställa en korrekt förändring av det egna kapitalets storlek. Den eventuella bristen i klassificering har enligt hans bedömning inte kunnat föranleda några konsekvenser, mot bakgrund av försiktighetsregeln.

2.2 Upplýsningar i not

I revisionsdokumentationen finns ett arbetsblad rubricerat *ZZ.3 02 Granskning årsredovisning/Checklista vid granskning av årsredovisning*. Arbetsbladet innehåller ett antal påståenden som har besvarats med *Ja*, bl.a. påståendet (FULLSTÄNDIGHET) *Bedöm om årsredovisningen innehåller alla uppgifter som ARL och god redovisningssed kräver.*

Följande upplýsningar med information om tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper saknas i Not 1, Redovisnings- och värderingsprinciper, i årsredovisningen år 2022.

- Tillgångar, avsättningar och skulder
- Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster
- Ställda säkerheter
- Eventualförpliktelser

- Intäktsredovisningen
- Materiella anläggningstillgångar
- Immateriella anläggningstillgångar
- Aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar
- Pågående arbeten
- Leasing
- Varulager
- Skatt

A-son har uppgett följande.

De nämnda upplysningarna borde ha funnits med i bolagets årsredovisning för år 2022. Granskningen av årsredovisningen inkluderade prickning av årsredovisningen i enlighet med revisionsföretagets arbetsprogram. Kontroll av noter inkluderades som en del av planerad granskning. Den planerade och utförda granskningen borde ha uppmärksammat dessa brister. Han kan konstatera att kontrollen brast. Som en del av sin revision kontrollerade han att arbetet hade utförts, att checklistan tillämpades samt att erfaren personal utförde granskningen. Han gjorde inte om granskningen och upptäckte därmed inte bristerna som den planerade granskningen var tänkt att upptäcka. Upplysningarna fanns med i årsredovisningen för räkenskapsåret 2021, vilket gjorde att bristerna borde ha upptäckts när årsredovisningen stämdes av mot föregående årsredovisning.

2.3 Byte av redovisningsprincip

Av årsredovisningens Not 1, Redovisnings- och värderingsprinciper, framgår att en ny princip för redovisning av intäkter hade införts under räkenskapsåret. Årsredovisningens förvaltningsberättelse innehåller, under rubriken *Förändringar i eget kapital*, en uppgift om att den ingående balansen hade justerats med ca 8,2 mnkr.

Årsredovisningen saknar upplysningar om karaktären på bytet av redovisningsprincip och om skälen till den bristande jämförbarhet som bytet av redovisningsprincip medförde.

A-son har uppgett följande.

Av årsredovisningens Not 1, Redovisnings- och värderingsprinciper, framgår att justeringen av det ingående kapitalet var en ändring till följd av ny princip för redovisning av intäkter. Därav torde vara upplyst om att det inte handlade om rättelser av fel. Bolaget

hade upplyst om att redovisningsprincipen för intäkter hade ändrats och redovisade den retroaktiva omräkningen öppet. Hans bedömning var att det fanns brister i årsredovisningen kring informationen om ändrad redovisningsprincip, men att dessa inte var så allvarliga att det föranledde en modifierad revisionsberättelse. Bolaget var ett mindre företag och därmed var upplysningskraven mindre omfattande än vad som gäller för större företag. Hans slutliga bedömning var därför att han inte behövde modifiera sin revisionsberättelse.

Bytet av redovisningsprincip skedde mot bakgrund av att det förelåg påtagliga brister i ekonomifunktionen. Bolagets verksamhet expanderade kraftigt och ekonomifunktionen hade inte förmåga att möta verksamhetens ökade omfattning och krav. På grund av dessa brister fanns inte förutsättningar för att uppfylla de uppställda kriterierna i enlighet med 23 kap. p. 18 i K3-regelverket. Det var därför inte möjligt att redovisa i enlighet med reglerna för successiv vinstavräkning. Då återstod endast valet att övergå till att tillämpa färdigställandemetoden. Med hänvisning till bristerna i ekonomifunktionen var det praktiskt inte genomförbart att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret. Bolaget tillämpade därför den nya redovisningsprincipen på tillgångar och skulder med början av det innevarande räkenskapsåret i enlighet med 10 kap. p. 5 i K3. Han hade i sin kontakt med bolaget säkerställt att så var fallet och accepterade därför redovisningen.

2.4 Ställda säkerheter och eventalförpliktelser

Av årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret, 2021, framgår av Not 9 Ställda säkerheter och eventalförpliktelser att bolaget hade ställda säkerheter uppgående till 16,8 mnkr. Det anges vidare att bolaget inte hade några eventalförpliktelser. Årsredovisningen för år 2022 innehåller inte någon motsvarande not.

A-son har uppgett följande.

Den medarbetare som prickade årsredovisningen hade inte upptäckt att redovisning av ställda säkerheter inte fanns med i årsredovisningen och slutsatsen av prickningen blev därmed felaktig på denna punkt. Han kontrollerade som en del av sin revision att arbetet hade utförts och att checklistan tillämpades och signerade granskningen.

2.5 Revisorsinspektionens bedömning

Fond för utvecklingsutgifter

Enligt 4 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) får aktiebolag och ekonomiska föreningar aktivera eget utvecklingsarbete under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

I samband med aktivering av eget utvecklingsarbete hade bolaget försummat att i årsredovisningen överföra motsvarande belopp från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter. Detta skulle A-son ha uppmärksammat och påtalat för bolagets styrelse.

Upplysningar i not

Enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges. Enligt K3 8.3 ska utöver detta upplysningar lämnas om vilka värderings- och redovisningsprinciper som valts och som är relevanta för förståelsen av den finansiella rapporten.

A-son har förbisett att det i flera avseenden inte hade lämnats upplysningar om vilka värderings- och redovisningsprinciper som hade valts. Det var fråga om upplysningar som hade relevans för förståelsen av den finansiella rapporten. Detta skulle A-son ha uppmärksammat och påtalat för bolagets styrelse.

Byte av redovisningsprincip

Av 5 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen framgår att om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket samma lag avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämnas en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat. Enligt K3 10.6 ska det vid byte av redovisningsprincip lämnas upplysningar om karaktären på bytet av redovisningsprincip. Vidare anges att upplysning ska lämnas för justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningarna för innevarande och föregående räkenskapsår. Om det är praktiskt ogenomförbart att beräkna justeringsbeloppen för innevarande och föregående räkenskapsår, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Årsredovisningen innehöll i detta fall inte någon upplysning om karaktären på bytet av redovisningsprincip. Inte heller fanns det någon upplysning om att det var praktiskt ogenomförbart att beräkna justeringsbeloppet för föregående år. Det saknades alltså upplysningar som enligt K3-regelverket skulle ha lämnats. Detta skulle A-son ha uppmärksammat bolagets styrelse på.

Ställda säkerheter och eventalförpliktelser

Enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen ska samtliga företag som har ställt säkerheter lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form.

I årsredovisningen saknades det notupplysningar om ställda säkerheter. Detta skulle A-son ha uppmärksammat och påtalat för bolagets styrelse.

Sammanfattning

Det ställs höga krav på en revisors kontroll av att informationen i en årsredovisning är fullständig och korrekt. Om revisorn uppmärksammar att det saknas uppgifter eller att de är ofullständiga ska styrelsen uppmärksammas på detta så att bristerna kan åtgärdas. Genom att på flera punkter försumma detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Avgivande av revisionsberättelse

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2022 framgår följande klockslag för digital signering den 30 juni 2023.

Person	Tidpunkt	Handling
Styrelseledamot och verkställande direktör	16:35	Årsredovisning
A-son	17:23	Revisorspåteckning
A-son	17:24	Revisionsberättelse
Ordförande	18:51	Årsredovisning
Styrelseledamot	18:57	Årsredovisning

A-son har uppgett följande.

Årsredovisningen signerades digitalt samma dag av styrelsen och honom. Normalt sett läggs signeringen upp så att styrelsen signerar digitalt innan årsredovisningen kommer till revisorn för signering. Till följd av ett handhavandefel lades signeringen upp parallellt för de parter som skulle signera. Detta innebar tidsmässigt att några i styrelsen signerade en kort stund efter det att han som revisor hade signerat årsredovisningen. Det skedde dock samma dag. Metoden för signering innebär att samtliga i kedjan behöver signera innan en digital signerad årsredovisning skapas. Om någon styrelseledamot hade valt att inte signera årsredovisningen, hade alltså ingen årsredovisning skapats.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen har upprättat, får revisionsberättelsen inte dateras per en tidpunkt då årsredovisningen ännu inte är upprättad och färdigställd.¹ En årsredovisning är inte att anse som färdigställd förrän samtliga styrelseledamöter har undertecknat den. Det innebär att en revisor inte kan slutföra sin granskning och avge revisionsberättelse förrän årsredovisningen är undertecknad. Om digital signering sker är det därför viktigt att rutinerna är anpassade till detta.

Genom att avge sin revisorspåteckning och revisionsberättelse innan samtliga styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskning av bolagets årsredovisning har inte varit tillräcklig och han har därför inte uppmärksammat bolagets styrelse på brister i årsredovisningen. Han har avgett sin revisionsberättelse innan samtliga styrelseledamöter hade undertecknat årsredovisningen.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är sammantaget allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

¹ Jfr t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 27 mars 2015 i dnr 2014-350.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Johan Kratz, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.