

D 12

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör bl.a. A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag, räkenskapsåren 2007 och 2008. Bolagets verksamhet bestod i att bedriva teknisk utveckling av elektronisk utrustning. RN:s utredning har bl.a. avsett A-sons granskning av posten Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten (nedan benämnd Aktiverade utgifter) och hans rapportering av bolagets sätt att fullgöra sina skyldigheter i skattehänseende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Bolaget redovisade räkenskapsåren 2007 och 2008 aktiverade utgifter med ca 1,3 mnkr respektive 1,4 mnkr, vilket utgjorde 83 procent respektive 97 procent av balansslutningen. Bolaget redovisade under de aktuella räkenskapsåren en nettoomsättning om 138 tkr respektive 183 tkr samt ett nettoresultat om minus 75 tkr respektive minus 188 tkr. A-sons dokumentation består båda räkenskapsåren av en specifikation över aktiverade utgifter, i vilken dessa har fördelats på olika geografiska regioner, samt noteringar avseende analytisk granskning av avskrivningar. I övrigt finns ett försättsblad som innehåller ett antal granskningsfrågor åtföljda av en signatur.

Bolaget redovisade räkenskapsåren 2007 och 2008 övriga kortfristiga skulder om 119 tkr respektive 85 tkr. Av A-sons dokumentation för båda räkenskapsåren framgår att han hade uppmärksammat att dessa belopp innefattade en skuld om 85 tkr som var hänförlig till felredovisad mervärdesskatt under år 2006.

RN har förelagt honom att redogöra för sin granskning och sina bedömningar avseende de ovan nämnda posterna. Vad gäller de aktiverade utgifterna har RN även förelagt honom att, för det fall att hans slutsatser vid revisionen räkenskapsåren 2007 och 2008 baserades på överväganden från tidigare års revisioner, redogöra för den granskningen och att ge in sin dokumentation över denna.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 avgavs den 31 juli 2008 och innehåller en upplysning om att årsredovisningen inte hade avlämnats i rätt tid. Det framgår inte av revisorspåteckningen på årsredovisningen att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 avgavs den 31 juli 2009. Även den innehåller en upplysning om att årsredovisningen hade avlämnats för sent. I övrigt avviker inte någon av de två revisionsberättelserna från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Bolaget innehade patent avseende utveckling av elektronisk utrustning. De aktiverade utgifterna var i huvudsak hänförliga till två leverantörer, ett patentföretag (X AB) och ett utvecklingsföretag (Y AB). Även vissa övriga konsultkostnader aktiverades. Han granskade posten via huvudboken och dess kostnadskonton och stämde av beloppen mot leverantörsfakturor. Han bedömde att de aktiverade utgifterna var av väsentligt värde för bolagets framtida utveckling och lönsamhet. Av årsredovisningarna framgår att bolaget gick med förlust samt att finansieringen hade skett genom externa långgivare. Det framgår också att bolaget var ett utvecklingsbolag och att patentets värde var förknippat med dess framtida intäkter. Att finansiering hade skett från externa parter visade att fler än han bedömde att idéerna kunde ge en framtida avkastning. Han tog inte del av bolagets kalkyler och prognoser.

Vad gäller granskningen av skatter och avgifter uppmärksammade han vid revisionen av räkenskapsåret 2006 att bolaget hade lyft mervärdesskatt dubbelt på tre fakturor. Totalt uppgick beloppet till 85 tkr. Redovisningskonsulten rättade felet i bokföringen på så sätt att "dubbelmomsen" skuldfördes och lovade att rätta mervärdesskattedeclarationen och informera ägaren till bolaget. När han granskade räkenskapsåret 2007, i juli 2008, påtalade han att mervärdesskattedeclarationen från slutet av år 2006 inte var rättad. Redovisningskonsulten lovade på nytt att se till att rättelse skedde. Då han konstaterade att mervärdesskatteredovisningen för räkenskapsåret 2007 syntes fungera lät han sig nöja med redovisningskonsultens försäkran. Räkenskapsåret 2008 anlätade bolaget en ny redovisningskonsult. Eftersom mervärdesskatteskulden fanns kvar i bokslutet även detta år, krävde han ett möte med ägaren till bolaget och redovisningskonsulten. Mötet ägde rum i juli 2009. Ägaren trodde inte att det förelåg något fel utan ville själv gå genom bokföringen. Då han även för räkenskapsåret 2008 konstaterade att mervärdesskatteredovisningen syntes fungera, avstod han från anmärkning i revisionsberättelsen. Han förklarade även per telefon, den 7 oktober 2009, felet för ägaren.

Vid sin bedömning konstaterade han att felet uppgick till 85 tkr. Felet var av engångskaraktär och berodde på enstaka ofrivilligt misstag. Vad gäller räkenskapsåret 2008 ville han även ge bolagets ägare möjlighet att gå igenom materialet efter mötet i juli 2009.

På grund av tidsbrist glömde han, såvitt gällde räkenskapsåret 2007, att i revisorspåteckningen upplysa om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

Vad beträffar tidigare års granskning av aktiverade utgifter har A-son gett in bokslutsbilagor och huvudbok avseende räkenskapsåret 2006 som visar hans genomgång av de resultatposter som sedan aktiverades. Resultatrapporten innehåller ett antal bockar vid vissa kostnadskonton relaterade till X AB och Y AB. Han har vidare gett in ett registreringsbevis från Patent- och Registreringsverket, daterat den 30 december 2005 där det framgår att patentet avsåg "Beröringskänslig bildskärmsenhet, samt metod för avkänning av en beröring på bildskärmsenheten". Han har också gett in ett patentbrev från X AB, av vilket det bl.a. framgår att patentet gäller i 20 år (t.o.m. år 2023) samt ett produktblad.

RN gör följande bedömning.

Aktiverade utgifter

Som ovan har nämnts redovisade bolaget för räkenskapsåren 2007 och 2008 aktiverade utgifter med ett belopp om 1,3 mnkr kr respektive 1,4 mnkr, vilket utgjorde 83 procent respektive 97 procent av bolagets totala redovisade tillgångar. Posten utgjorde således båda räkenskapsåren en väsentlig tillgång att granska.

A-son har uppgett att patentets värde var förknippat med dess framtida intäkter och att han bedömde att de aktiverade utgifterna var av väsentligt värde för bolagets framtida utveckling och lönsamhet. Han har vidare uppgett att han granskade posten via huvudboken och dess kostnadskonton, stämde av beloppen mot leverantörsfakturor men inte tog del av bolagets kalkyler och prognoser. RN konstaterar att hans dokumentation för räkenskapsåren 2007 och 2008 inte innehåller några kopior av underlag avseende aktiverade utgifter. Inte heller av den dokumentation som han har gett in avseende räkenskapsåret 2006 kan utläsas att han tog del av några sådana underlag.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter (se 24 § revisorslagen, 2001:883, och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet, RNFS: 2001:2) behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock

en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter som revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

Enligt RN:s bedömning har A-son varken genom sin dokumentation, genom sina allmänt hållna uppgifter om utförd granskning och om sannolikheten för en framtida kommersialisering av bolagets produkt eller genom de övriga handlingar som han under ärendets handläggning har gett in till RN, gjort sannolikt att han utförde granskningsåtgärder som var tillräckliga för att han skulle kunna göra en välgrundad bedömning av värdet av posten Aktiverade utgifter. RN utgår därför ifrån att hans granskning i detta avseende var otillräcklig. Posten utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång. Han hade därmed inte grund för att räkenskapsåren 2007 och 2008 tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning. A-son har anfört att finansiering hade skett från externa parter och att det visade att även andra hade bedömt att idéerna kunde ge en framtida avkastning. Detta utgör emellertid enligt RN:s uppfattning inte något tillräckligt revisionsbevis för postens värde och medför därför ingen annan bedömning.

Skatter och avgifter

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551) i dess lydelse intill utgången av år 2011 skulle en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon funnit att det reviderade bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).¹

RN konstaterar att bolaget varken vid utgången av räkenskapsåret 2007 eller vid utgången av räkenskapsåret 2008 hade rättat det mervärdesskattefel som uppstod under räkenskapsåret 2006. Beloppet kan inte anses oväsentligt. A-son skulle därför båda räkenskapsåren ha anmärkt i revisionsberättelsen på att bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter i skattehänseende. Vad han har anfört om sina kontakter med bolagets redovisningskonsulter och företagsledningen samt om att det ursprungliga felet berodde på ett enstaka misstag föranleder inte någon annan bedömning. Genom att inte anmärka på felet i sina revisionsberättelser har han åsidosatt god revisionsbedömning.

Revisorspåteckning

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Enligt punkt 49SE i RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.² A-son har i fråga om

¹ Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar i stället till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

² RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionerna av de här aktuella räkenskapsåren. Vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller dock ISA (International Standard on Auditing). En regel som motsvarar punkt 49SE i RS 709 finns i dag i punkt 39 i Fars rekommendation RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag.

räkenskapsåret 2007 avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

Val av disciplinär åtgärd

A-sons granskning av en väsentlig balanspost i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2007 och 2008 har varit bristfällig vilket har lett till att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Vidare har han inte i fråga om något av de båda räkenskapsåren anmärkt i revisionsberättelsen på bolagets underlåtenhet att fullgöra sina skyldigheter i skattehänseende. Han har i fråga om räkenskapsåret 2007 underlåtit att i sin revisorspåteckning ange att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

Genom de nu angivna försummelsena har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. I synnerhet det som läggs honom till last avseende granskningen av aktiverade utgifter är allvarligt. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, skattejuristen Kerstin Nyquist och docenten Gustaf Sjöberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som har föredragit ärendet.