

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör A-sons revisionsuppdrag i två aktiebolag, här benämnda moderbolaget och dotterbolaget. Bolagen bedrev utveckling av marknadsföringstjänster.

A-son valdes till revisor i moderbolaget den 21 september 2009 och i dotterbolaget den 27 augusti 2009. Moderbolaget försattes senare i konkurs. Konkursen inleddes den 22 februari 2011.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för moderbolaget räkenskapsåret 27 juni 2008–30 juni 2009 och för dotterbolaget räkenskapsåret 1 juli 2008–31 december 2009.

Nedan behandlas i avsnitt 2 frågan om gemensamt räkenskapsår inom koncernen. RN:s iakttagelser beträffande moderbolaget behandlas i avsnitt 3 och beträffande dotterbolaget i avsnitt 4. RN:s sammanfattande bedömning redovisas i avsnitt 5.

2 Olika räkenskapsår i moder- och dotterbolag

Av moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 framgår att bolaget per balansdagen den 30 juni 2009 ägde 50 procent av aktierna i dotterbolaget. I dotterbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 anges att bolaget per balansdagen den 31 december 2009 var dotterbolag till moderbolaget. I A-sons revisionsdokumentation finns en notering om att moderbolaget efter räkenskapsårets utgång den 30 juni 2009 hade köpt resterande aktier i dotterbolaget.

A-son har anfört följande.

Han påpekade för den av bolagen anlitate redovisningsbyrån att man måste koncernanpassa räkenskapsåren. Han bedömde att detta var en ordningsfråga av underordnad karaktär. Han ansåg därför inte att det var nödvändigt att ta upp frågan med bolagens styrelser.

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) ska företag som ingår i samma koncern enligt huvudregeln ha gemensamt räkenskapsår. En revisor som uppmärksammar att en revisionsklient inte iakttar grundläggande redovisningsprinciper måste enligt RN:s uppfattning förvissa sig om att felet påtalas för den eller de som ytterst ansvarar för redovisningen, dvs. i detta fall styrelsen. Genom att inte vidta andra åtgärder än att påpeka för bolagens redovisningsbyrå att räkenskapsåren skulle koncernanpassas har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Moderbolaget

3.1 Aktiverade utgifter

Moderbolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2009 aktiverade utgifter med 265 tkr (41 procent av balansomslutningen). Av en specifikation till balansposten Aktiverade utgifter

framgår att beloppet avsåg uppbyggnad av ett varumärke, design av en hemsida och utveckling av ett webbaserat system för marknadsföring. A-son har i sin dokumentation antecknat att bolaget hade intäkter kopplade till denna aktiverade post. Av dokumentationen framgår även att han frågade om de balanserade utgifterna avsåg fakturor från underkonsulter och att han i sådana fall önskade ta del av dessa underlag. Bolagets styrelseordförande svarade i ett e-postmeddelande till A-son att 250 tkr huvudsakligen avsåg kostnader avseende arbete och ersättningar för utveckling av det system som var kärnan i bolagets verksamhet.

A-son har anfört följande.

Han pratade flera gånger med redovisningsbyrån och dotterbolagets verkställande direktör om balansposten Aktiverade utgifter.¹ Han fick en broschyr som förklarade vad som hade aktiverats. Han fick, via e-post från styrelseordföranden i moderbolaget, information som ytterligare förklarade balansposten. Då bolagets omsättning under räkenskapsåret uppgick till 1,7 mnkr gjorde han bedömningen att posten i vart fall borde ha ett värde om 265 tkr. Han ansåg att den samlade information som han erhöll från bolagets företrädare var tillräcklig för att bedöma balansposten.

RN gör följande bedömning.

Av A-sons dokumentation framgår att han kontaktade styrelseordföranden angående de aktiverade utgifterna och via e-post fick en allmänt hållen beskrivning av vad den avsåg. Såvitt framgår av dokumentationen fick han inte tillgång till de fakturaunderlag som han hade efterfrågat. Av dokumentationen kan inte utläsas att han erhållit någon ytterligare relevant information om posten vid sina kontakter med redovisningsbyrån och dotterbolagets verkställande direktör.

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 granskningsåtgärderna 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 uppfattning är de revisionsbevis som finns i A-sons dokumentation inte tillräckliga för bedömningen av huruvida bolagets utgifter var aktiverbara. A-son har hänvisat till kontakter med dotterbolagets verkställande direktör och redovisningsbyrån men har inte närmare redogjort för vilken information han fick. Hans uppgifter är därför inte sådana att han kan anses ha gjort sannolikt att han hade ett godtagbart underlag för att bedöma posten. RN bedömer därför hans granskning som otillräcklig. Med hänsyn till att de aktiverade utgifterna var en väsentlig post i årsredovisningen hade han inte grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han anfört om bolagets omsättning under räkenskapsåret medför ingen annan bedömning.

¹ A-son har uppgett att han ansåg att dotterbolagets verkställande direktör var företrädare för bägge bolagen. Denna person var även styrelseledamot i moderbolaget.

3.2 Revisorspåteckning i årsredovisningen

A-sons revisionsberättelse för moderbolaget räkenskapsåret 2008/09 avviker från standardutformningen. Detta framgår dock inte av hans revisorspåteckning på årsredovisningen.

A-son har anfört följande.

Först erhöll han en årsredovisning som inte gav honom anledning att lämna en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Förutsättningarna ändrades senare under revisionen, vilket ledde till en ”oren” revisionsberättelse. Misstaget att inte ange detta i revisorspåteckningen berodde på dessa ändrade förutsättningar. Dessutom förflöt lång tid mellan utförandet av revisionen och tidpunkten för årsredovisningens undertecknande.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (s.k. revisorspåteckning). Av RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag p. 49SE framgår att om en revisionsberättelse avviker från standardutformningen ska detta framgå av revisorspåteckningen.² Genom att inte i revisorspåteckningen på årsredovisningen ange att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.3 Fortsatt drift

I förvaltningsberättelsen i moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 angavs bl.a. att stora investeringar hade gjorts i system och konceptuella lösningar och att bolaget hade investerat i koncept och projekt där det fanns övervärden som inte togs upp i årsredovisningen. Det angavs också att bolaget var likvidationspliktigt men att styrelsen hade beslutat att fortsätta driften. I årsredovisningen angavs vidare att den var upprättad enligt årsredovisningslagen. Årets resultat var negativt med ca 366 tkr, och eget kapital negativt med ca 266 tkr.

A-son har anfört följande.

Han påpekade i revisionsberättelsen att bolaget var likvidationspliktigt och att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. I revisionsberättelsen upplyste han även styrelsen om reglerna i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen. Han ansåg sig därmed ha tagit ställning till frågan om fortsatt drift.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkt 2 i RS 570 Fortsatt drift ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkt 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Finner revisorn att det föreligger en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska han eller hon upplysa om denna i revisionsberättelsen.

² RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionerna av de här aktuella räkenskapsåren. Om annat inte anges finns motsvarande regler numera i International Standard on Auditing (ISA) som gäller för revision av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Jämför även FAR:s rekommendation RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag p. 39.

RN konstaterar att det med hänsyn till vad som har framkommit om bolagets resultat och ekonomiska ställning måste anses ha förelegat en betydande osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift. Denna osäkerhet skulle ha kommit till uttryck i A-sons revisionsberättelse. De anmärkningar som han gjorde i revisionsberättelsen tar sikte på andra förhållanden och är därför inte relevanta i detta sammanhang. Genom att inte i revisionsberättelsen upplysa om den osäkerhetsfaktor som förelåg har han åsidosatt god revisionssed.

3.4 Granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har dock inte yttrat sig i denna fråga.

RN gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen ska upplysningar lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt punkt 4 i RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som utformats så att de ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse av eller upplysning i årsredovisningen.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han utförde någon granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har inte heller i sitt svar till RN redogjort för någon sådan granskning. Det måste därför antas att han inte vidtog några åtgärder i detta avseende. Genom att inte genomföra en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång har han åsidosatt god revisionssed.

4 Dotterbolaget

4.1 Datering av årsredovisning och revisionsberättelse

Årsredovisningen för dotterbolaget avseende räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 30 juni 2010. A-sons revisionsberättelse, som är daterad samma dag, avviker inte från standardutformningen.

Av A-sons dokumentation framgår att han den 2 juli 2010 i ett e-postmeddelande till redovisningskonsulten bl. a. efterfrågade en specifikation till en balanspost, vissa skattedeklarationer samt underlag till en goodwillpost. Den 6 juli samma år sände han ytterligare ett e-postmeddelande till redovisningskonsulten med kopia till bolagets styrelseordförande. I detta e-postmeddelande uppgav han att han fortfarande saknade skattedeklarationer och underlag som styrkte värdet av goodwillposten. Av ett e-postmeddelande från den 7 juli 2010 framgår att han då ännu inte hade fått de skattedeklarationer som han hade efterfrågat.

I ett e-postmeddelande från A-son till bolagets styrelseordförande och redovisningsbyrån, skickat den 8 juli 2010, förklarade han att han senast nästa dag behövde ha en påskriften årsredovisning med fastställelsemening. Han angav vidare att dateringen av årsredovisningen behövde ändras från juli till juni 2010.

A-son har i yttrande till RN anfört bl.a. följande.

Revisionen av dotterbolaget genomfördes den 23 juni 2010. Bokslutet var således upprättat och revisionen avslutad i juni. Han ansåg därför att alla handlingar borde vara daterade i juni.

Det var inte fråga om någon antedatering, utan det var redovisningsbyrån som från början hade åsatt årsredovisningen fel datum. Detta ändrades sedan.

I ett senare yttrande har A-son uppgett att revisionsarbetet i allt väsentligt var avslutat den 23 juni 2010. Han har tillagt att anledningen att viss korrespondens förekom med redovisningsbyrån efter den 23 juni 2010 var praktiska problem, att det alltid tar en viss tid att avsluta revisionen och att revisionsberättelsen var daterad så nära revisionens avslutande att han inte såg något problem med dateringen.

RN gör följande bedömning.

En årsredovisning ska enligt 2 kap. 7 § åttonde stycket årsredovisningslagen innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Enligt god revisions sed ska en revisionsberättelse dateras och undertecknas i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Det är av stor betydelse att årsredovisningar och revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas huruvida de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister. Det är genom A-sons uppgifter utrett att han den 8 juli 2010 uppmanade bolagets styrelseordförande och redovisningsbyrån att ändra dateringen av årsredovisningen från juli till juni vilket också skedde. Det är vidare utrett att han daterade sin revisionsberättelse med en dag då han, i avsaknad av en undertecknad årsredovisning samt vissa revisionsbevis, ännu inte hade kunnat avsluta revisionsarbetet. Han har i båda nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad han har anfört om skälen för dateringarna medför ingen annan bedömning.

4.2 Förtida avgång

Anmälaren har uppgett att A-son försatte bolaget i en svår situation genom att avgå i förtid efter räkenskapsårets utgång. A-son avgick från revisionsuppdraget i mars 2011 utan att ha reviderat det räkenskapsår som avslutades den 31 december 2010.

A-son har anfört följande.

Vid årsskiftet 2010/11 avslutade dotterbolaget samarbetet med redovisningsbyrån på grund av en konflikt. Det förhållandet att den aktuella redovisningsbyrån skulle sköta bolagets redovisning var anledningen till att han ursprungligen accepterade revisionsuppdraget. Mot den bakgrunden meddelade han dotterbolagets verkställande direktör att han övervägde att avgå som revisor i bolaget. Han skickade både e-post och talade med den verkställande direktören i telefon om detta. Skälet till att han inte avgick direkt var att han ville veta vilken redovisningsbyrå bolaget tänkte anlita i stället. Om det var en bra byrå, kunde han tänka sig att behålla uppdraget. Han ville därför avvakta med sitt beslut tills han hade fått kontakt med den nya redovisningsbyrån. Han skulle ha deltagit i ett möte med företrädare för den nya redovisningsbyrån den 13 januari 2011. Mötet ställdes emellertid in av dotterbolagets verkställande direktör med kort varsel. Han väntade på att den verkställande direktören skulle återkomma med en ny tid för ett möte med redovisningsbyrån. Då denne inte hörde av sig under januari eller februari, valde han att den 9 mars 2011 avgå som revisor i dotterbolaget.

Innan han avgick kontaktade han branschorganisationen FAR för rådgivning varvid han fick besked om att en revisor kan avgå från ett revisionsuppdrag om revisorn anser sig ha synnerliga skäl för detta. Han bedömde att han på grund av följande omständigheter hade synnerliga skäl för att avgå. Den verkställande direktören hade vid flera tillfällen stått bakom bolag som inte hade upprättat sina bokslut i tid och som inte heller hade betalat skatter och avgifter i tid. Det hade även varit stora eftersläpningar i bokföringen i dessa bolag. Två av de bolag som företrädades av den verkställande direktören, och där A-son var revisor, hade gått i konkurs. I dessa uppdrag fick han inte betalt för sitt arbete. Detta sammantaget medförde att han inte längre

hade något förtroende för den verkställande direktören. Han bedömde vid sin avgång att dotterbolaget hade gott om tid att skaffa en ny revisor.

RN gör följande bedömning.

Av god revisorssed följer att en revisor inte utan tungt vägande skäl får avgå som revisor från ett revisionsuppdrag vid en sådan tidpunkt att revisionen försvåras eller försenas. A-son har uppgett att han redan vid årsskiftet 2010/11 övervägde att avsäga sig revisionsuppdraget. Han har angett flera skäl till det. Ett sådant är att han inte hade fått betalt för tjänster som avsåg andra bolag i vilka den verkställande direktören i bolaget var involverad. Enligt RN:s mening utgjorde detta inte någon godtagbar grund för honom att avsäga sig uppdraget. Däremot vill RN inte utesluta att de övriga omständigheter som A-son har hänvisat till – däribland konflikten mellan bolaget och redovisningsbyrån, hans bristande förtroende för bolagets verkställande direktör och det förhållandet att något möte med den nya redovisningsbyrån inte kom till stånd – sammantagna kan ha inneburit att han i januari 2011 hade grund för att avsäga sig uppdraget. Därefter dröjde han emellertid nästan två månader innan han slutligen beslutade sig för att avgå vilket medförde att bolagets möjligheter att få till stånd en revision för det gångna räkenskapsåret ytterligare försvårades. RN anser att hans passiva hållning i frågan efter den 13 januari 2011 ledde till att han avsade sig uppdraget i ett alltför sent skede. Han har därigenom åsidosatt god revisorssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete.

Han har underlåtit att upplysa bolagens styrelser om att bolagens räkenskapsår måste koncernanpassas.

I moderbolaget har hans granskning av en väsentlig balanspost varit otillräcklig vilket lett till att han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för detta. Av revisorspåteckningen på årsredovisningen framgår inte att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen. Han har inte heller i revisionsberättelsen upplyst om osäkerheten i fråga om fortsatt drift. Vidare har han inte utfört någon granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

Vad gäller dotterbolaget har A-son uppmanat bolaget att ge årsredovisningen en felaktig datering vilket också skedde. Han har också daterat sin revisionsberättelse med en dag då han, i avsaknad av en undertecknad årsredovisning samt vissa revisionsbevis, ännu inte hade kunnat avsluta revisionsarbetet. Han har även avgått som revisor vid en tidpunkt som innebär ett åsidosättande av god revisorssed.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last, såväl i fråga om den bristfälliga granskningen av en väsentlig balanspost i moderbolaget som hans uppmaning till dotterbolaget om att ge årsredovisningen en felaktig datering, är allvarligt finner RN att han ska 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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola

Jansson samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som föredragit ärendet.