

FörvR: dom 2012-08-02, mål nr 14587-12

## D 12

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son är verksam vid det registrerade revisionsbolaget X AB. Revisionsbolaget var vald revisor i ett nybildat aktiebolag, som skulle bedriva utveckling och försäljning av medicinsk teknik för diabetessjuka. I egenskap av huvudansvarig revisor lämnade A-son revisionsberättelser för bolagets tre första räkenskapsår, 1 juli 2007–31 december 2008, 1 januari–31 december 2009 och 1 januari–31 december 2010.

Hennes revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 avgavs den 30 juni 2009 och innehåller följande upplysning. *”Som framgår av årsredovisningen var bolagets registrerade aktiekapital förbrukat per den 31 december 2008. Kontrollbalansräkning enligt ABL 25 kap. har inte upprättats. Bolagets fortsatta drift är säkrad genom aktieägartillskott och extern finansiering under 2009”.*

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009, som avgavs den 30 juni 2010, anförde hon följande: *”Som framgår av årsredovisningen var bolagets registrerade aktiekapital förbrukat per den 31 december 2009. Kontrollbalansräkning enligt ABL 25 kap. har inte upprättats”.*

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 avgavs den 31 maj 2011 och innehöll följande tillägg: *”Nedanstående påverkar inte våra uttalanden ovan. Som framgår av balansräkningen så understiger bolagets egna kapital hälften av det registrerade aktiekapitalet på balansdagen. Kontrollbalansräkning enligt ABL 25 kap. har ej upprättats. Bolagets kortfristiga skulder överstiger dess omsättningstillgångar per balansdagen. Det är ett förhållande som kan väcka tvivel om bolagets förmåga till fortsatt drift. I balansräkningen finns immateriella tillgångar bokförda till 1 202 097 kronor. Värdet av tillgångarna är helt beroende av marknadsförutsättningar”.*

Utöver de ovan återgivna formuleringarna avvek de tre revisionsberättelserna inte från standardutformningen.

Bolaget redovisade de tre räkenskapsåren aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten med 255 tkr, 750 tkr respektive 871 tkr, vilket utgjorde 80, 71 respektive 69 procent av bolagets balansomslutning. Förutom obetydliga ränteintäkter redovisade bolaget inga intäkter de tre åren. Det redovisade egna kapitalet uppgick vid utgången av de tre räkenskapsåren till minus 22 tkr, minus 120 tkr respektive minus 122 tkr.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de tre i ärendet aktuella räkenskapsåren.

## **2 Aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten**

### *2.1 Räkenskapsåret 2007/08*

#### 2.1.1 Bakgrund

Som ovan anförts redovisade bolaget räkenskapsåret 2007/08 aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten med 255 tkr, vilket utgjorde 80 procent av bolagets redovisade tillgångar.

#### 2.1.2 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Bolagets verksamhet bestod i patentutveckling och finansierades av ägarna. Så gott som alla tillgängliga medel gick till patentkostnader och därmed förenliga konsultarvoden. Hon kontrollerade att leverantörerna var vad de utgav sig för att vara och att de inte hade några uppenbara kopplingar till bolagets styrelse. Revisionsprocessen fångade in de väsentliga riskområdena kring de utgifter som var aktiverade, och hon tog ställning till dessa utgifter i revisionsberättelserna. Årsredovisningarna upprättades med tillräcklig försiktighet eftersom avskrivningar gjordes på alla immateriella tillgångar trots att det var fråga om icke fullbordade projekt. Det var fråga om klart avgränsade utgifter. Bolagets produkt skulle inte användas internt utan skulle kommersialiseras så snart som möjligt.

Vid revisionen hade hon tillgång till en redogörelse från bolagets styrelseledamot i ett e-postmeddelande från september 2007. Redogörelsen motsvarade budget och affärsplan. Hon granskade verifikationerna och identifierade de fem fakturor som avsåg de aktiverade utgifterna. Det var fråga om patent- och designkostnader i enlighet med den nämnda affärsplanen. Hon drog slutsatsen att bolaget hade hållit sig till budgeten och affärsplanen, att fakturorna ungefär motsvarade budgeterade belopp och att det inte fanns någon avvikelse att rapportera. Det stod i revisionsplaneringen att noteringar skulle göras vid avvikelser.

Hon använde de revisionsverktyg som hon ansåg nödvändiga för att skaffa sig en snabb och relevant överblick. Som revisor ska man välja metod efter det granskade bolagets storlek. Vid revision av små bolag har man en liten budget, och man får vara praktisk i kontakten med materialet. Hon sparar alltid korrespondensen med styrelsen som en röd tråd i granskningen. Korrespondensen ger en bild av revisionsprocessen och vilka omständigheter som rådde vid aktuell tid och vilka frågeställningar och problem som uppkom under arbetet. Korrespondensen ger en personlig prägel på arbetet, och ibland bedömer hon att allt inte är relevant att visa upp. Hon har tyvärr haft olika medarbetare alla de tre räkenskapsåren, och alla medarbetarna har haft olika arbetssätt. Även bolagets återkommande förseningar och sena svar har orsakat ”hack” i dokumentationen.

#### 2.1.3 A-sons dokumentation

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007/08 återfinns den redogörelse med affärsplan från september 2007 som hon har hänvisat till. Denna sträcker sig till och med år 2008. Som slutsatser beträffande immateriella anläggningstillgångar har hon noterat att avskrivningar har gjorts med 15 procent, att inga fel har kunnat påvisas och att posten synes rimligt redovisad.

Dokumentationen innehåller inga anteckningar om vad hon i sitt yttrande till RN har anfört om att hon granskade fem fakturor och att hon kontrollerade att utgifternas storlek och art var förenliga med affärsplanen.

A-son ingav sin dokumentation till RN i augusti 2011. Därefter ingav hon i januari 2012 en kopia av ett arbetsblad för posten Immateriella tillgångar ur sin dokumentation för räkenskapsåret 2007/08 med utskriftsdatum 18 augusti 2011. På arbetsbladet fanns den handskrivna noteringen ”BFN R 1 p. 13 ? kollat”. Samma arbetsblad finns i den dokumentation som hon ingav till RN i augusti 2011 men utan den handskrivna noteringen.

Tillfrågad om detta förhållande har A-son uppgett att den handskrivna noteringen på det dokument som ingavs i januari 2012 var ägnad att uppmärksamma RN på att hon ansåg att frågan om postens godkännande enligt *BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader* var behandlad genom det dokumentet.

#### 2.1.4 RN:s bedömning

En revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2, 3 och 5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Av dokumentationen ska bland annat framgå vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen ska bevaras i minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades. Den ska förvaras i ordnat skick, på ett betryggande sätt och får inte vara tillgänglig för obehöriga. Dokumentationen ska på begäran och utan dröjsmål inges till RN. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter 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.

I Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 1 p. 13 anges under vilka förutsättningar utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten får aktiveras som tillgångar. Detta fordrar att de arbeten och de utgifter som har lagts ned är klart avgränsade, att de har en bestämd tillämpning i sikte, att den produkt eller den process som arbetet förväntas leda fram till är avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten, att det är sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs och att det finns resurser för att arbetet ska kunna slutföras och för att den tänkta produkten eller processen ska kunna marknadsförs om den är avsedd för försäljning.

RN konstaterar inledningsvis att bolagets egna kapital var negativt vid utgången av räkenskapsåret 2007/08 och att det förhållandet gjorde det särskilt angeläget att noga överväga om det fanns resurser för att genomföra planerna på marknadsföring av bolagets produkt.

De aktiverade utgifterna för forsknings- och utvecklingsarbeten utgjorde bolagets största tillgångspost. A-son har uppgett att hon granskade fakturorna avseende de aktiverade utgifterna och gjorde bedömningen att utgifterna i fråga var förenliga med bolagets affärsplan och budget.

Att sådana granskningsåtgärder skedde framgår emellertid inte av hennes dokumentation. Det tillägg hon har gjort i sin dokumentation i efterhand för att visa RN att hon har beaktat BFN R 1 är allmänt hållet och visar inte vilka åtgärder som har vidtagits eller vilka överväganden som har gjorts.

A-son har inte heller genom sina uppgifter till RN gjort sannolikt att hon vid sin revision av räkenskapsåret 2007/08 hade underlag för göra en tillräcklig bedömning av sannolikheten för en framtida marknadsföring av bolagets produkt och av om förutsättningar för aktivering av nedlagda utgifter enligt BFN R 1 p. 13 förelåg. Härav drar RN slutsatsen att hennes granskning i detta avseende var otillräcklig (jfr den ovan nämnda bevisbörderegeln). Hon hade därmed inte grund för att godta de av bolaget redovisade aktiverade utgifterna för forsknings- och utvecklingsarbeten. Eftersom posten var väsentlig hade hon därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisions sed.

## 2.2 *Räkenskapsåret 2009*

### 2.2.1 Bakgrund

Som ovan anförts redovisade bolaget räkenskapsåret 2009 aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten med 750 tkr, vilket utgjorde 71 procent av bolagets redovisade tillgångar.

### 2.2.2 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Beträffande revisionen av räkenskapsåret 2009 har hon hänvisat till dels den i fråga om föregående räkenskapsår nämnda budgeten och affärsplanen, dels ytterligare ett budgetdokument. Det var fråga om klart avgränsade utgifter. De aktiverade utgifterna var av samma slag som föregående år och var förenliga med affärsplanen. Det fanns därför ingenting att notera. Bolaget hade ett bestämt mål att kommersialisera produkten så snart som möjligt.

A-son har till RN ingett det ytterligare budgetdokument som hon säger sig ha tagit del av vid revisionen av räkenskapsåret 2009. Detta är kortfattat och innehåller för räkenskapsåret 2009 endast uppgift om ägartillskott om 84 tkr och erhållna externa lån om 600 tkr samt för räkenskapsåret 2010 en uppgift om ”fakturerings (enl mailuppgift)” om 200 tkr.

### 2.2.3 A-sons dokumentation

I dokumentationen för räkenskapsåret 2009 har A-son noterat att det egna kapitalet är var förbrukat och att gjorda aktieägartillskott och erhållna lån inte var tillräckliga. Dokumentationen innehåller en anteckning om att underlag från vissa leverantörer har granskats. Vidare innehåller dokumentationen kopior av några fakturor.

Det ovan nämnda budgetdokument som A-son har ingett till RN ingår inte i dokumentationen. Dokumentationen innehåller inte heller någon notering om granskning av utgifter mot budget och affärsplan.

### 2.2.4 RN:s bedömning

Räkenskapsåret 2009 redovisade bolaget för andra året i rad ett negativt eget kapital. De aktiverade utgifterna för forsknings- och utvecklingsarbeten hade ökat väsentligt sedan föregående år och utgjorde fortfarande bolagets största tillgångspost. Det var därför angeläget för

A-son att ta ställning till om det förelåg grund för att aktivera utgifter i den utsträckning som skett.

Vad gäller de båda budgetdokument som hon har hänvisat till beträffande revisionen av räkenskapsåret 2009 konstaterar RN att det ena sträckte sig endast till och med år 2008 och att det andra innehöll mycket knapphändiga uppgifter. Ingen av dessa handlingar innehåller enligt RN:s mening sådana uppgifter att de kunde utgöra underlag för en bedömning av om de förutsättningar för aktivering som anges i BFN R 1 var uppfyllda vid utgången av räkenskapsåret 2009. De innehåller exempelvis inga uppgifter om framtida kostnader eller om en eventuell framtida marknads lansering av produkten.

RN finner därför även beträffande räkenskapsåret 2009 att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina allmänt hållna uppgifter till RN om utförd granskning har gjort sannolikt att hon vid sin revision hade underlag för att göra en tillräcklig bedömning av sannolikheten för en framtida kommersialisering av bolagets produkt och av förutsättningarna för aktivering av nedlagda utgifter enligt BFN R 1 p. 13 . Härav drar RN slutsatsen att hennes granskning har varit otillräcklig i detta avseende (jfr vad som anförs i avsnitt 2.1.4 ovan om dokumentation och bevisbörda). Hon hade därmed inte grund för att godta de av bolaget redovisade aktiverade utgifterna för forsknings- och utvecklingsarbeten. Eftersom posten var väsentlig hade hon därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisions sed.

## 2.3 *Räkenskapsåret 2010*

### 2.3.1 Bakgrund

Som ovan har framgått redovisade bolaget räkenskapsåret 2010 aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten med 871 tkr, vilket utgjorde 69 procent av bolagets redovisade tillgångar.

### 2.3.2 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Hennes formulering i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 om de immateriella tillgångarna berodde på att en extern värdering av tillgången ”vid revisionstidpunkten var ... under framtagande”. Värderingen gjordes av en extern värderingsman per den 31 december 2010, vilket framgår av ett värderingsdokument ”som senare kommit [henne] tillhanda”. Vid revisionstidpunkten hade hon fått förhandsinformation om att värderingen skulle komma att visa på betydande övervärden i balansposten, och dokumentet visade att förhandsinformationen var riktig.

På fråga från RN om när hon tog del av det externa värderingsutlåtandet har hon hänvisat till ett e-postmeddelande från bolagets företrädare, vilket skickades till henne dagen efter det att revisionsberättelsen hade avgetts och i vilket utlåtandet uppges ha bifogats. Hon har uppgett att detta visar att utlåtandet existerade dagen innan. På upprepad fråga från RN om när hon första gången tog del av utlåtandet och om hon hade tagit del av det innan hon undertecknade revisionsberättelsen har hon uppgett att ”värderingen fanns på plats före revisorspåskriften”. På fråga om när och från vem hon fick den förhandsinformation som hon hänvisar till har hon uppgett att hon hade två korta möten med bolagets styrelse i april respektive maj 2011 samt att hon fick en ”alternativ värdering före påskriften av revisionsberättelsen” den 12 maj 2011. Hon har därvid till RN ingett dels ett e-postmeddelande från företagsledaren med detta datum i vilket denne hänvisar till en egen värdering som bolaget hade gjort, dels denna värdering. Hon har

tillagt att hon dock inte ansåg sig kunna godkänna bolagets egen värdering som revisionsbevis, eftersom hon ansåg att den inte var neutral och att värdet inte var realistiskt, samt att hon i stället efterfrågade en extern värdering och utgick från att den externa värdering som styrelsen beställde skulle komma fram till ett lägre och rimligare belopp. Beloppet 3 mnkr nämndes i sammanhanget.

På fråga från RN om hon, förutom vad hon har anfört om extern värdering, gjorde någon egen bedömning av de aktiverade utgifterna vid revisionen av räkenskapsåret 2010, har hon uppgett följande. Hennes bedömning var att summan av utgifterna visade att det var fråga om seriösa satsningar och att det fanns en tro på bolagets produkt. Styrelsen hade berättat att intresset för diabetesforskning berodde på att en närstående person hade diabetes och att förekomsten av sjukdomen ökade. Postens bokförda värde framstod för henne som rimligt med hänsyn till satsningen och den potentiella marknaden.

### 2.3.3 A-sons dokumentation

Även i dokumentationen för räkenskapsåret 2010 har A-son noterat att det egna kapitalet var förbrukat och att gjorda aktieägartillskott och erhållna lån inte var tillräckliga.

I arbetspapperen i dokumentationen avseende posten Immateriella anläggningstillgångar finns noteringar om vissa granskningsmoment, bl.a. avseende aktivering. Noteringarna är daterade den 16 augusti 2011, dvs. två och en halv månader efter det att revisionsberättelsen avgavs. Arbetspapperet rörande immateriella anläggningstillgångar är utskrivet från ett datoriserat revisionsprogram den 18 augusti 2011 och har därefter försetts med A-sons handskrivna signatur. Under rubriken Aktivering står följande notering: ”Kopia av 3-partsintyg finns i manuell årsakt. Värdet överstiger bokfört värde”. Den noteringen är daterad den 16 augusti 2011. Dokumentationen innehåller en kopia av det aktuella värderingsutlåtandet. Utlåtandet saknar datering.

På ett annat blad i dokumentationen anges följande: ”Styrelsen har beställt en värdering av balansposten immateriella tillgångar som har levererats efter revisionens avslutande”. Det framgår inte av dokumentationen när hon fick del av värderingsutlåtandet.

I en revisionsplan för räkenskapsåret 2010, vilken är daterad den 11 maj 2011 och godkänd av A-son, anges följande: ”Att bedöma värdet av aktiverade kostnader för FoU är en grannlaga uppgift. Det låter sig knappast göras. En särskild upplysning i revisionsberättelsen kan vara på sin plats”.

Dokumentationen innehåller inte några noteringar om de möten som A-son har uppgett sig ha haft med bolagets styrelse i april och maj 2011 eller om den uppgivna förhandsinformationen om värderingen av de immateriella tillgångarna. Inte heller innehåller dokumentationen bolagets egna värderingsdokument som A-son har ingett till RN.

RN har förelagt A-son att kommentera det förhållandet att delar av hennes dokumentation för räkenskapsåret 2010 är daterad i augusti 2011.

A-son har som svar på detta hänvisat till *ISA 230 Dokumentation av revisionen*, p. A 21–A 24, och särskilt framhållit vad som sägs i p. A 21 om att en lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen för ett revisionsuppdrag normalt är senast 60 dagar efter datumet för revisorns rapport. Med hänsyn till semestermånaden juli färdigställdes dokumentationen inom den tiden. Utskrift av dokumentationen skedde först den 18–19 augusti 2011 i samband med att hon efterkom RN:s föreläggande att inge dokumentationen. I samband med detta gjordes också vissa kontroller av olika moment, vilket satte sina spår i utskrifterna.

#### 2.3.4 RN:s bedömning

I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 upptogs posten Aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten med 871 tkr, vilket utgjorde 69 procent av balansomslutningen. Vad avser det räkenskapsåret har A-son hänvisat till ett externt värderingsintyg rörande bolagets immateriella tillgångar. Trots upprepade frågor från RN har A-son inte lämnat något klart besked om när hon tog del av det externa värderingsintyget och om det var före eller efter det att hon avgav sin revisionsberättelse. I ett yttrande till RN har hon uppgett att en extern värdering var ”under framtagande” vid revisionstidpunkten och att dokumentet ”senare kommit [henne] tillhanda”. I dokumentationen finns en notering i ett datoriserat granskningsprogram om att ”kopia av 3-partsintyg finns i manuell årsakt. Värdet överstiger bokfört värde”. Denna notering är daterad den 16 augusti 2011 och sidan är utskrivnen den 18 augusti 2011, dvs. flera månader efter det att revisionsberättelsen lämnades och endast några dagar innan dokumentationen ingavs till RN. I dokumentationen anges även att styrelsen hade beställt en värdering som ”levererats efter revisionens avslutande”. I ett yttrande till RN har hon vidare hänvisat till möten med bolagets företrädare vid vilka hon säger sig ha fått förhandsinformation om den externa värderingens innehåll. Av dokumentationen framgår emellertid inte att det hade förekommit några möten med bolagets företrädare eller att hon hade fått någon sådan förhandsinformation.

Vad avser noteringarna i dokumentationen från augusti 2011 har A-son hänvisat till möjligheterna enligt ISA 230 att slutföra sin dokumentation inom två månader efter revisionsberättelsens avgivande. RN konstaterar att färdigställandet av den slutliga dokumentationen för ett revisionsuppdrag enligt ISA 230 p. A 22 är en administrativ process som inte medför att några nya granskningsåtgärder utförs eller att några nya slutsatser dras. Regelverket möjliggör således endast att noteringar sker viss tid i efterhand om åtgärder som hade vidtagits innan revisionsberättelsen avgavs. Det möjliggör däremot inte att brister i revisionen läks genom kompletterande granskningsåtgärder efter revisionens slutförande. Mot bakgrund av vad som framgår i dokumentationen och hennes egen uppgift om att värderingen vid revisionstidpunkten var ”under framtagande” finner RN att hennes noterade slutsats om tillgångarnas värde, som daterades den 16 augusti 2011, måste uppfattas så att slutsatsen byggde på revisionsbevis som inte förelåg då revisionsberättelsen avgavs den 31 maj 2011.

De uppgifter som A-son har lämnat till RN i denna del är allmänt hållna och får inte något stöd av hennes dokumentation. RN finner därför att hon inte har gjort sannolikt att hon före avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 hade tagit del av revisionsbevis för att godta de av bolaget redovisade aktiverade utgifterna för forsknings- och utvecklingsarbeten. Härav drar RN slutsatsen att hennes granskning hade varit otillräcklig i detta avseende (jfr vad som anförs i avsnitt 2.1.4 ovan om dokumentation och bevisbörda). Eftersom posten var väsentlig hade hon därmed inte heller för detta räkenskapsår grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed. Det förhållandet att hon i sin revisionsberättelse upplyste om att värdet av tillgångarna var ”helt beroende av marknadsförutsättningar” föranleder ingen annan bedömning.

### 3 Fortsatt drift

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 framgår att bolagets omsättningstillgångar per den 31 december 2009 uppgick till 162 tkr och att dess kortfristiga skulder uppgick till 276 tkr. I förvaltningsberättelsen anges att ytterligare extern finansiering hade ordnats efter räkenskapsårets utgång och att den fortsatta driften bedömdes säkrad då två nya ägare skulle

komma att bidra med aktieägartillskott. I A-sons revisionsberättelse omnämns inte frågan om fortsatt drift.

RN har förelagt A-son att redogöra för sina överväganden i fråga om fortsatt drift vid revisionen av räkenskapsåret 2009 och att ange varför hon inte fann anledning att lämna en upplysning eller göra ett uttalande enligt *RS 570 Fortsatt drift* i revisionsberättelsen för det räkenskapsåret.

A-son har anfört följande.

Frågan om fortsatt drift var aktuell vid revisionen varje år. Vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 rådgjorde hon med en kollega i fråga om fortsatt drift. Kollegan ansåg att något uttalande i revisionsberättelsen inte behövde göras då man godtar styrelsens upplysning i förvaltningsberättelsen. Hon följde kollegans rekommendation. Revisionsberättelsen avvek från standardutformningen av andra skäl, och läsarna av revisionsberättelsen uppmärksammades därigenom på att det råde speciella förhållanden.

RN gör följande bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Vid tiden för A-sons revision av räkenskapsåret 2009 gällde RS 570. Enligt RS 570 p. 2 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 RS 570 p. 30 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. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar läsaren på den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala sig med reservation eller avge en avvikande mening, se RS 570 p. 32–35.<sup>1</sup>

RN konstaterar att bolagets redovisade omsättningstillgångar väsentligt understeg dess kortfristiga skulder vid utgången av räkenskapsåret 2009 samt att bolagets egna kapital uppgick till minus 22 tkr vid årets ingång och till minus 120 tkr vid dess slut. I förvaltningsberättelsen anges att ytterligare extern finansiering hade ordnats efter räkenskapsårets utgång och att den fortsatta driften bedömdes säkrad då två nya ägare skulle komma att bidra med aktieägartillskott. RN finner mot bakgrund av de nämnda förhållandena att det måste ha förelagat en väsentlig osäkerhet rörande frågan om fortsatt drift. Oavsett om A-son delade bolagets antagande om fortsatt drift eller inte, och oavsett om hon bedömde att bolaget hade lämnat tillräckliga upplysningar i frågan i årsredovisningen eller inte, ankom det i enlighet med RS 570 p. 32–35 på henne att beröra frågan om fortsatt drift i sin revisionsberättelse, antingen genom att påtala den osäkerhet som råde i frågan eller genom att uttala en reservation eller en avvikande mening. Genom att över huvud taget inte anföra något om fortsatt drift i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 har hon åsidosatt god revisionsd.

---

<sup>1</sup> RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i *ISA 570 Fortsatt drift*.



#### 4 Revisorspåteckning

Som framgår av avsnitt 1 ovan innehöll A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 avvikelser från standardutformningen. Detta förhållande framgår dock inte av hennes revisorspåteckning på årsredovisningen för det räkenskapsåret.

A-son har i yttrande till RN uppgett att hon förbisåg att ange i revisorspåteckningen att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

RN gör följande bedömning.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 avviker från standardutformningen på så sätt att den innehåller dels en anmärkning om att styrelsen hade underlåtit att upprätta kontrollbalansräkning, dels en upplysning i frågan om fortsatt drift. Enligt *RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 49SE, som gällde vid tiden för den aktuella revisionen, ska det framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Detsamma föreskrivs numera i *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag* p. 39. Av A-sons revisorspåteckning på årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 framgår emellertid inte att hennes revisionsberättelse avviker från standardutformningen. Hon har uppgett att det beror på ett förbiseende. Genom att göra en i detta avseende bristfällig revisorspåteckning har hon åsidosatt god revisionsd.

#### 5 Sammanfattande bedömning

A-son har vid revisionen av tre räkenskapsår utfört en bristfällig granskning avseende aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten. Detta har medfört att hon för dessa tre år har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Vidare har hon underlåtit att i sin revisionsberättelse för ett räkenskapsår behandla frågan om fortsatt drift trots att väsentlig osäkerhet förelåg i det avseendet. Hon har även gjort en felaktig revisorspåteckning. Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ett flertal avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs henne till last avseende aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten är allvarligt finner RN att hon 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som har föredragit ärendet.