

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har med anledning av den öppnat detta disciplinärende. Anmälan omfattar bl.a. A-sons revision för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 av ett aktiebolag som utvecklade och tillhandahöll utbildningar (här benämnt UBB). A-son är verksam hos ett registrerat revisionsbolag som valdes till ny revisor i UBB vid en extra bolagsstämma den 30 mars 2012. Revisionsbolaget utsåg A-son till huvudansvarig revisor i UBB.

A-son lämnade i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 en upplysning av särskild betydelse om att UBB hade initierat en korrigerings av arbetsgivaravgifter och källskatter och att korrigerings omfattning inte var klar vid lämnandet av årsredovisningen. Han daterade sin revisionsberättelse den 26 september 2012.

Anmälarna har bl.a. ifrågasatt om A-son hade grund för att tillstyrka resultat- och balansräkningarna med hänsyn till att UBB hade skulder i form av skatter och avgifter som uppgick till väsentligt belopp. Anmälarna har också ifrågasatt A-sons granskning av bolagets fortsatta drift.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende UBB för räkenskapsåren 1 juli–31 oktober 2011 och 1 november 2011–30 juni 2012.

I samband med att A-son utsågs till huvudansvarig revisor i UBB blev han också huvudansvarig revisor i dess moderbolag (här benämnt REAB) och REAB:s moderbolag (här benämnt REHAB). RN har även tagit del av A-sons revisionsdokumentation för hans revisioner av REAB och REHAB räkenskapsåren 22 september–31 oktober 2011 och 1 november 2011–30 juni 2012.

2 UBB

2.1 Balansposten avsättningar

I årsredovisningen för UBB finns det en upplysning om att REAB förvärvade bolaget den 14 oktober 2011. Vidare finns det upplysningar om dels att UBB hade initierat korrigeringar av källskatter och arbetsgivaravgifter, dels att korrigerings omfattning inte var klar vid upprättandet av årsredovisningen och att ingen påverkan därför hade redovisats i resultat- och balansräkningarna.

Det revisionsbolag som A-son är verksam hos genomförde under sommaren och hösten 2012 en forensisk utredning på uppdrag av UBB:s styrelse. Enligt rapporten som revisionsbolaget upprättade fick revisionsbolaget i uppdrag att utreda om

skatter och arbetsgivaravgifter för ett antal anställda hade betalats i enlighet med tillämplig lagstiftning samt att utreda villkoren för förvärvet av ett bolag (här benämnt DG AB) och ett till förvärvet kopplat konsultavtal som hade ingåtts med en av säljarna av DG AB. Utredningen skulle enligt rapporten huvudsakligen fokusera på åren 2007–2012.

Utredningen utvisade enligt rapporten följande. Flera anställda hade oberoende av varandra fakturerat konsultarvoden fastän de var anställda. De anställda rubricerade arvoden som mervärdesskattefria utbildningstjänster. Konsultarvodena fakturerade de från bolag som i de flesta fallen var registrerade för F-skatt och mervärdesskatt. I flera fall grundade sig konsulttjänsterna inte på något skriftligt avtal. Vad gäller det konsultarvode som var kopplat till förvärvet av DG AB utgick det löpande till en av säljarna. Utredarnas preliminära bedömning var att bolagets potentiella skatteskuld kunde uppgå till 7,7–8,0 mnkr.

A-son antecknade i sin dokumentation att Skatteverkets utredning pågick vid tiden då han lämnade sin revisionsberättelse. Det var därför inte möjligt att fastställa något skuldbelopp och dess påverkan på resultat- och balansräkningarna. Revisionsbolagets utredning visade i vilket fall att det var fråga om väsentligt belopp.

A-son fastställde det totala väsentlighetsbeloppet för räkenskapsåret till 1 mnkr. Han definierade väsentlighetsnivån som det gränsvärde i kronor som, om det överskreds, medförde att han skulle lämna en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. Rörelseresultatet för UBB för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 uppgick till 6,5 mnkr.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son reflekterade över om bolaget borde ha gjort en avsättning för förpliktelsen till Skatteverket. Av dokumentationen kan inte heller utläsas vilka överväganden han gjorde innan han tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna.

Enligt A-sons dokumentation pågick den felaktiga hanteringen av skatter och avgifter under en längre period, åtminstone åren 2007–2012. Då han lämnade revisionsberättelsen för revisionen för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 kände han till att det fanns en förpliktelse och att den handlade om ett väsentligt belopp.

A-son har yttrat sig enligt följande.

Granskningen av UBB för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 gjorde han i huvudsak i april och maj 2012. Det framkom att det fanns behov av en fördjupad granskning. Uppdraget att göra en sådan gick till revisionsbolagets avdelning för forensiska tjänster. I september 2012 fick en anställd hos UBB en förfrågan från Skatteverket om konsultarvoden från bolaget. Förfrågan gällde den anställdes redovisning och betalning av mervärdesskatt. Den anställda hade fakturerat konsultarvoden och angett att fakturan avsåg utbildningstjänster som var mervärdesskattefria. Förfrågan ledde till att revisionsbolaget utvidgade sin granskning.

Utredningen konstaterade att UBB under ett antal år hade haft ett antal medarbetare som fått såväl lön som konsultarvoden för samma typer av tjänster. Det stred uppenbart mot gällande skatteregler. Vidare framkom det att bolaget i samband med förvärvet av DG AB hade ingått ett konsultavtal med en av säljarna.

Revisionsbolagets utredning visade att det objektivt sett gick att fastställa att bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter enligt gällande skatteregler. Utredningen visade på en maximal exponering för de tre koncernbolagen om 7,7–8,0 mnkr. I beloppet ingick såväl källskatter som arbetsgivaravgifter samt eventuella skattetillägg. Enligt hans egen bedömning uppgick de tre koncernbolagens skuld till Skatteverket sannolikt till 3,5–3,8 mnkr. Av skulden hänförde sig cirka 45 procent till UBB. Det innebär att UBB:s skuld kunde antas ha uppgått till högst 1,6–1,7 mnkr. Något beslut eller annat besked från Skatteverket fanns dock inte då han lämnade sin revisionsberättelse. Den slutliga korrigeringen av skatterna kom att uppgå till 800 tkr, ett belopp som understeg hans väsentlighets-kriterium.

Då han lämnade sin revisionsberättelse i slutet av september 2012 gick det inte att fastställa med vilket belopp årsredovisningen skulle korrigeras. Skatteverket skulle ta ställning till flera faktorer, såsom vilken betydelse bolagets frivilliga rättelser hade för eventuella skattetillägg, hur mycket de anställda som fått konsultarvoden själva kunde ha betalat i skatt och avgifter samt hur mycket bolaget skulle få tillgodoräkna sig av de redan betalda skatterna och avgifterna. Det var sammantaget omöjligt att göra en tillförlitlig uppskattning av bolagets slutliga skatteskuld. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 16 *Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar* p. 25 och 26 ska bolaget då inte heller göra någon avsättning. Han kunde därför inte heller kräva att bolaget skulle göra en avsättning. Hans alternativ var att antingen avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna eller att lämna en särskild upplysning i revisionsberättelsen. Han valde att lämna en särskild upplysning om förhållandet i sin revisionsberättelse. Bolagets årsredovisning gav tillsammans med hans särskilda upplysning en per balansdagen rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett bolag redovisa sådana förpliktelser som avsättningar som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias.¹ I Redovisningsrådets rekommendation RR 16 p. 2 c anges att en avsättning ska redovisas i balansräkningen när en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. I rekommendationen anges att det är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte är möjlig. Av RR 16 p. 25 och 26 följer att uppskattningar är väsentliga inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter, att det inte minskar rapporternas tillförlitlighet och att det är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte kan göras och redovisas i balansräkningen som en avsättning.

¹ I RR 16 p. 2 definieras en avsättning som en ”skuld” som är oviss med avseende på beloppet eller den tidpunkt då det kommer att regleras.

Av ISA 705 *Modifierat uttalande i rapporten från oberoende revisor* p. 6 framgår att revisorn ska modifiera uttalandet i sin rapport, om revisorn, med grund i de inhämtade revisionsbevisen, drar slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet innehåller väsentliga felaktigheter. I RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 19 förtydligas hur en revisors bedömning påverkar revisorns uttalande om fastställande av balans- och resultaträkningarna.

Av årsredovisningslagen följer att en avsättning är en förpliktelse som kan i någon mån vara osäker till sin förekomst och beloppets storlek. A-son har förklarat att då han lämnade sin revisionsberättelse kunde UBB:s skatteskuld antas uppgå till högst 1,6–1,7 mnkr. Det intervallet inryms väl i det som har framkommit i revisionsbolagets utredning. Omständigheterna har därför varit sådana att det har varit möjligt att göra en tillförlitlig uppskattning av beloppet som skulle ha avsatts. UBB skulle därför ha redovisat skulden som en avsättning i balansräkningen och som en motsvarande kostnad i resultaträkningen. Någon sådan redovisning har UBB inte gjort. Det innebär att resultat- och balansräkningarna per balansdagen inte gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Avvikelsen var väsentlig med hänsyn till att den motsvarade omkring 24 procent av resultatet före skatt. A-son har satt sin egen väsentlighetsnivå till 1 mnkr. Att det senare visade sig att den slutliga skulden till Skatteverket inte uppgick till mer än hälften av de uppskattade maximibeloppen påverkar inte den gjorda bedömningen.

Eftersom avvikelsen var väsentlig skulle A-son ha påtalat för styrelsen att bolaget var skyldigt att redovisa en förpliktelse till Skatteverket som en avsättning och, om bolaget ändå inte gjorde det, ha anmärkt på det i revisionsberättelsen. Det var inte tillräckligt att skriva en revisionsberättelse med en sådan upplysning av särskild betydelse som han lämnade. A-son skulle i stället ha gjort ett modifierat uttalande med en reservation för felet i enlighet med ISA 705 och utformat uttalandet om fastställandet av resultat- och balansräkningarna i enlighet med RevU 709.

UBB:s felaktiga hantering av skatter och avgifter hade enligt A-sons dokumentation pågått ända sedan år 2007. Skulden till Skatteverket måste därför redan vid räkenskapsårets ingång ha uppgått till ett väsentligt belopp. Det var väsentligt för årsredovisningen att redovisa förpliktelsen i balansräkningen som en avsättning och i resultaträkningen som en motsvarande kostnad. Bolaget gjorde inte det. A-son hade därför inte grund för att tillstyrka resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

2.2 Antagandet om fortsatt drift

A-son noterade i sin dokumentation att UBB hade brutit mot sina covenanten i ett bankavtal. I ett brev från en advokatbyrå angavs bl.a.: ”*Standstill Agreement (med dess senaste förlängning) upphör att gälla 30 maj 2012 men kan förlängas på nytt om parterna kommer överens om detta. Det är vår bedömning att om Standstill Agreement inte förlängs, så har (bankens namn) rätt att omedelbart säga upp låneavtalet pga. REAB:s brott mot sina åtaganden där under.*”

Av brevet från advokatbyrån kan även utläsas att också UBB var part i låneavtalet. I dokumentationen finns vidare noterat att UBB:s ägare utställde en garanti för att bolaget inte skulle komma i en situation där kontrollbalansräkning måste upprättas.

Enligt finansieringsanalysen i årsredovisningen för räkenskapsåret 1 juli–31 oktober 2011 var kassaflödet från den löpande verksamheten minus 16,1 mnkr.

A-son har yttrat sig enligt följande.

Med tanke på resultatutvecklingen i verksamheten fanns det anledning att överväga frågan om fortsatt drift. Vid tiden för undertecknandet av revisionsberättelsen hade han redan påbörjat revisionen av det påföljande räkenskapsårets räkenskaper. Han kunde därför konstatera att frågan om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet under ett år från balansdagen inte krävde några särskilda överväganden. Han noterade också att finansieringsfrågan löstes genom att ägarna hade tagit över finansieringen från banken. Han hade ingen anledning att överväga formerna för ägarnas garanti. Det egna kapitalet uppgick per balansdagen nämligen till 19,9 mnkr och någon risk för att UBB skulle bli skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning fanns därför inte. Det fanns sammantaget inga skäl att ifrågasätta bolagets förmåga till fortsatt drift. Denna uppdatering borde ha framgått av hans dokumentation av granskningen av räkenskapsåret med balansdag den 31 oktober 2011.

RN gör följande bedömning.

En av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Vidare ska revisorn enligt p. 12 utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn enligt p. 18 avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn enligt samma punkt avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats, ska revisorn enligt p. 19 ta in en upplysning i revisionsberättelsen som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt p. 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening. Revisorn ska enligt p. 21 också uttala en avvikande mening om de finansiella rapporterna har upprättats med utgångspunkt i antagandet om fortsatt drift och han eller hon bedömer att det är oriktigt att använda det antagandet.

A-son daterade sin revisionsberättelse i slutet av september 2012, dvs. då det bara var någon dryg månad kvar av den tolv månadersperiod som följer av ISA 570 p. 13 och som är det tidsspänn över vilken företagsledningens bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift ska sträcka sig. Vid den tidpunkten visste han att bolagets resultatutveckling var svag och att bolagets ägare hade fått ta över finansieringen från banken.

Enligt finansieringsanalysen i årsredovisningen för räkenskapsåret var kassaflödet negativt med 16,1 mnkr.

RN anser att A-son i den uppkomna situationen skulle ha övervägt att begära att UBB inhämtade en bindande skriftlig utfästelse från ägaren som garanterade bolagets fortsatta drift. Om bolaget inte inhämtade någon betalningsutfästelse eller A-son avstod från att framställa en sådan begäran, skulle han ha påtalat för styrelsen att den måste göra en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

För det fall A-son efter det att han hade fått styrelsens bedömning fortfarande ansåg att det kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för den fortsatta driften för bolaget, skulle han ha agerat för att uppgifter om detta togs in i bolagets förvaltningsberättelse. Han skulle då också ha upplyst i sin revisionsberättelse om att det rådde osäkerhet om bolagets förmåga till fortsatt drift. Om styrelsen inte lämnade tillräckliga upplysningar i årsredovisningen fastän han hade begärt det, skulle han i sin revisionsberättelse ha uttalat sig med reservation eller ha uttalat en avvikande mening. Genom att inte vidta någon av de redovisade åtgärderna har han åsidosatt god revisionsbedömning.

2.3 Den tidigare revisorns avgångsanmälan

RN noterar att det till A-sons revisionsberättelse inte har fogats någon anmälan med redogörelse från den tidigare revisorn.

A-son har bekräftat att den avgående revisorns anmälan till Bolagsverket inte hade fogats till hans revisionsberättelse. Han har berättat att han tog del av dennes redogörelse till Bolagsverket och att han därvid noterade att det inte fanns något att rapportera. Han förbisåg att foga anmälan till sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

En revisor vars uppdrag har upphört i förtid ska enligt 9 kap. 23 § första och andra styckena aktiebolagslagen (2005:551) genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och i anmälan lämna en redogörelse för vad revisorn har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört den tid som uppdraget har omfattat. Om den tidigare revisorn har gjort en sådan anmälan, ska den nya revisorn enligt 36 § samma kapitel foga en kopia av den till revisionsberättelsen. Genom att underlåta att foga den tidigare revisorns anmälan till sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

3 Avskrivningen av goodwill i REAB och REHAB

I årsredovisningarna för REAB och REHAB för räkenskapsåren 22 september–31 oktober 2011 och 1 november 2011–30 juni 2012 finns det notupplysningar om att goodwill skrivs av på 20 år. Några uppgifter enligt 4 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen om skälen för att frångå en nyttjandeperiod om fem år för en längre avskrivningstid finns inte intagna i årsredovisningarna. Koncernen redovisade goodwill med 202,7 mnkr per balansdagen den 31 oktober 2011 och med 196,4 mnkr per balansdagen den 30 juni 2012. Ingen avskrivning redovisades för det

första räkenskapsåret 22 september–31 oktober 2011. Koncernens goodwill motsvarade per balansdagarna 55 respektive 57 procent av tillgångarna.

A-son har i sin dokumentation antecknat att bolagens ledning vid ett inledande möte den 10 april 2012 hade informerat honom om att goodwill skrevs av på 20 år. I ett memo som han har gett in till RN argumenterar bolagen för en avskrivningsperiod på 50 år. Av dokumentationen kan det inte utläsas om A-son reflekterade över att det saknades upplysningar i årsredovisningarna om skälen till avskrivningstiden på 20 år.

A-son har yttrat sig enligt följande.

Han kunde acceptera den längre avskrivningstiden på basis av skälen i memot. Bolagen argumenterade inledningsvis för en avskrivningsperiod på 50 år men gick med på en period på 20 år sedan han hade påtalat att perioden inte borde vara längre än så. Avskrivningsperioden som bolagen tillämpade framgår av deras årsredovisningar.

RN gör följande bedömning.

Anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod ska enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen skrivas av systematiskt över denna period. Av paragrafens andra stycke följer att nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det lämnas upplysning om detta i en not. I noten ska i så fall skälen också anges för den längre avskrivningsperioden.

Koncernbolagen har skrivit av goodwill på 20 år utan att ange skälen för detta i sina årsredovisningar. A-son skulle ha påpekat för bolagens styrelser att årsredovisningarna skulle kompletteras med upplysningar om skälen till den längre avskrivningsperioden. Om bolagen ändå inte lämnade några upplysningar om skälen till den längre avskrivningsperioden i årsredovisningen, skulle A-son enligt 9 kap. 33 § andra stycket andra meningen aktiebolagslagen ha anmärkt på det i revisionsberättelsen. Goodwill var koncernens största tillgång och avskrivningstakten på goodwill återverkade på storleken med vilken koncernen redovisade sina kostnader och egna kapital. Det var därför av särskild betydelse att koncernens intressenter kunde få den information om den utelämnade upplysningen som en anmärkning innebär. Genom att A-son inte vidtog någon av de redovisade åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har underlåtit att anmärka i revisionsberättelsen på att ett bolag inte hade gjort en avsättning för en förpliktelse till Skatteverket. Det innebär att resultat- och balansräkningarna per balansdagen den 31 oktober 2011 inte gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Bristen var sådan att A-son inte hade grund för att tillstyrka resultat- och balansräkningarna. Vidare har han för ett av bolagen underlåtit att göra tillräckliga överväganden om förutsättningarna för fortsatt drift.

Han har vidare underlåtit att foga den tidigare revisorns anmälan till Bolagsverket till sin revisionsberättelse. Slutligen har han underlåtit att vidta några åtgärder med anledning av att två koncernbolag inte lämnade några upplysningar i sina årsredovisningar om skälen till att de på goodwill tillämpade en 20-årig avskrivningsperiod.

A-son har i redovisade fall åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna i ett av bolagen utan att han hade grund för det. 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Anita Wickström, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Dag Feurst som har föredragit ärendet.

Skiljaktig mening, se bilaga 1.