

Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande godkände revisorn A-son uppdrag som revisor i två aktiebolag, här benämnda bilbolaget respektive bil-servicebolaget. Informationen har föranlett inspektionen att öppna detta disciplinärende. De båda bolagen hade samma fysiska person som ägare och enda styrelseledamot, men ingick inte samma koncern.

Revisorsinspektionen har även granskat A-son arbete i tre andra aktiebolag. I detta beslut behandlas revisionen av ett av dessa bolag, här benämnt livsmedelsbolaget.

I årsredovisningarna för bilbolaget, räkenskapsåret 2011/12, och bilservicebolaget, räkenskapsåret 2012, anges att tillämpade redovisningsprinciper överensstämde med årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd. I de båda bolagens årsredovisningar för påföljande räkenskapsår samt i årsredovisningen för livsmedelsbolaget anges att bolagen har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2) vid upprättandet av respektive årsredovisning. Bolagens omsättning och balansomslutning framgår av uppställningen nedan (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Bilbolaget	2011-07-01–2012-06-30	41,8	5,4
Bilbolaget	2012-07-01–2013-06-30	33,9	5,4
Bilservicebolaget	2012	2,9	0,5
Bilservicebolaget	2013	1,3	0,3
Livsmedelsbolaget	2015-05-01–2016-04-30	33,6	13,4

I revisionsberättelsen för bilbolaget avseende räkenskapsåret 2012/13 har A-son lämnat en upplysning om att det i förvaltningsberättelsen saknas information om att styrelsen var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning. Hon har också lämnat en upplysning av särskild betydelse med anledning av att det fanns förhållanden som tydde på att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kunde leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Orsaken var att bolaget redovisade en förlust om 1,2 mnkr och att bolagets kortfristiga skulder per balansdagen översteg kortfristiga fordringar med 0,5 mnkr. Hon har även anmärkt på att bolaget under räkenskapsåret inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid samt att styrelsen hade åsidosatt sina skyldigheter att upprätta kontrollbalansräkning under räkenskapsåret.

I revisionsberättelserna för bilservicebolaget avseende räkenskapsåren 2012 och 2013 har A-son anmärkt på att styrelsen hade åsidosatt sina skyldigheter att upprätta kontrollbalansräkning under respektive räkenskapsår. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2012 har hon också lämnat ett uttalande med reservation. Uttalandet avsåg det förhållandet att det i förvaltningsberättelsen saknades en upplysning om att styrelsen var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning.

Övriga revisionsberättelser är avgivna utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–8 behandlas A-son granskningsinsatser i de olika bolagen. Revisionsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed 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 revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. 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 Revisorsinspektionen 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Övriga långfristiga fordringar (livsmedelsbolaget)

Av dokumentationen kan utläsas att bolagets aktier ägdes med hälften var av styrelseledamoten respektive styrelsesuppleanten. Av dokumentet ”Närstående parter” framgår att A-son hade kontrollerat styrelseledamotens och styrelsesuppleantens övriga bolagsengagemang och identifierat att styrelsesuppleanten hade bolagsengagemang i bl.a. fyra

aktiebolag, här benämnda AB 1, AB 2, AB 3 och AB 4.

Av dokumentationen kan också utläsas att livsmedelsbolaget hade lämnat lån till nyss nämnda bolag. Fordringarna redovisades som finansiella anläggningstillgångar i posten *Andra långfristiga fordringar*. I nedanstående tabell sammanfattas de utestående fordringarna per balansdagen den 30 april 2016 med jämförelsetal från föregående års balansdag (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Saldo 2016-04-30</i>	<i>Saldo 2015-04-30</i>
AB 1	1,6	0,3
AB 2	0,7	0,4
AB 3	2,0	0,2
AB 4	2,0	-

Summan av utlåningen till ovanstående bolag uppgick till 6,3 mnkr. Posten *Andra långfristiga fordringar* redovisades totalt med 6,5 mnkr, vilket motsvarade 48 procent av balansomslutningen. Eget kapital redovisades med 1,0 mnkr i balansräkningen. A-son har antecknat att hon hade stämt av bokförda saldon mot respektive bolags balansräkningar och att reverser fanns upprättade. I sammanfattningen av granskningen har hon antecknat att en genomgång av lånebilden behövde göras, att de flesta av bolagen enligt styrelsesuppleanten skulle avvecklas eller säljas under innevarande år och att styrelsesuppleanten hade uppgett att han kunde låna medel från Kina om det skulle bli nödvändigt för att lösa lånen. A-son slutsats från granskningen avseende posten som helhet var att den föreföll vara rimligt redovisad.

Av respektive bolags balansräkningar framgår att AB 1 hade ett negativt eget kapital om 664 tkr, att AB 2 hade ett negativt eget kapital om 1,6 mnkr och att AB 4 hade ett negativt eget kapital om 2,8 mnkr.

Av de reverser som hade upprättats avseende bolagets utlåning till ovanstående bolag kan utläsas att det inte utgick någon ränta på lånen. Det går inte att utläsa om någon säkerhet hade ställts för lånen.

Av dokumentationen framgår inte om A-son övervägde ifall utlåningen till dessa bolag kunde anses utgöra förbjudna lån enligt 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) eller om

hon undersökte vad syftet med utlåningen var. Det går heller inte att utläsa om hon övervägde huruvida det var fråga om lån som skulle tas upp i särskild förteckning enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Inte heller framgår det om hon gjorde någon bedömning av respektive bolags återbetalningsförmåga vid utlåningstillfällena eller om det var riktigt att redovisa respektive fordran till sitt fulla värde.

A-son har uppgett följande.

Styrelsesuppleanten i livsmedelsbolaget ägde samtliga aktier i de bolag dit utlåning hade skett. Han var också styrelseledamot i tre av bolagen och styrelsesuppleant i ett av bolagen. Bolagen ingick inte i någon äkta koncern.

Med anledning av lånens storlek bedömde hon att posten som redovisades i årsredovisningen var väsentlig. Det var vanligt att de aktuella bolagen lånade medel av varandra, trots att något äkta koncernförhållande inte förelåg. Bolagen hade flera gemensamma leverantörer. På grund av brister i bolagens betalningsrutiner skedde ofta betalning till de gemensamma leverantörerna från det bolag som vid tidpunkten hade bäst betalningsförmåga, oavsett till vilket eller vilka bolag fakturorna hade ställts. Därigenom uppstod fordringar på de andra bolagen. Under räkenskapsåret 2015/16 var det livsmedelsbolaget som hade haft bäst likviditet vilket hade medfört att bolagets fordringar på de andra bolagen hade ökat.

När det gällde möjligheten till återbetalning uppgav styrelsesuppleanten att flera av de bolag som livsmedelsbolaget hade lånat ut pengar till skulle avvecklas eller säljas under nästkommande räkenskapsår. Detta kunde enligt styrelsesuppleanten dels bidra till att utlåningen inte skulle förekomma i samma utsträckning, dels generera betalningsmedel i bolagen i form av försäljningsintäkter. Styrelsesuppleanten uppgav vidare att i den mån livsmedelsbolaget inte kunde få full återbetalning för lånen hade han möjlighet att själv låna medel från släktingar för att betala tillbaka lånen, något som hade skett tidigare för att reglera hans bolags skulder. Till exempel hade han lånat pengar av sin pappa och in-tecknat sin egen fastighet i syfte att bl.a. reglera mellanhavanden mellan bolagen. Hon bedömde att det inte fanns någon anledning att ifrågasätta uppgifterna från styrelsesuppleanten vid tidpunkten för revisionen. Dessutom hade två av bolagen, AB 3 och AB 4, direkt och via dotterbolag, hyresrätter som skulle kunna säljas om medel för åter-

betalning saknades. Det kan nämnas att ett helägt dotterbolag till AB 4 sålde en hyresrätt för cirka 2,6 mnkr efter räkenskapsårets utgång. Möjligen var hon för generös i sin bedömning när hon accepterade uppgifterna från styrelsesuppleanten om möjligheterna till återbetalning.

Frågan om livsmedelsbolagets fordringar på de andra bolagen kunde utgöra s.k. förbjudna lån enligt aktiebolagslagen diskuterades under revisionen. Den bedömning som gjordes var att fordringarna i och för sig kunde utgöra förbjudna lån, men att undantaget i 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolagslagen beträffande kommersiella lån var tillämpligt. Hon hade synpunkter på att det inte utgick någon ränta på lånen och att någon säkerhet för lånen inte hade ställts. Eftersom fordringarna hade uppkommit genom betalningar av andra bolags leverantörsfakturor, ansåg hon att det var möjligt att konstatera att lånen användes uteslutande för gäldenärernas rörelse. Hon kunde också konstatera, genom sin revision av de andra bolagen, att mottagande bolag inte betalade ut några utdelningar, inte hade orimliga lönekostnader samt att det inte förekom några rörelsefrämmande kostnader. Det saknades följaktligen anledning att anta att medlen användes till andra ändamål än för respektive bolags verksamhet. Dessutom var de gemensamma leverantörerna medvetna om att styrelsesuppleanten företrädde samtliga bolag. För det fall att ett eller flera av bolagen inte betalade dessa leverantörer fanns det följaktligen en risk att även livsmedelsbolagets relation till leverantörerna skulle påverkas negativt, även om just det bolaget hade gjort rätt för sig. Det var därför viktigt även för livsmedelsbolagets rörelse att övriga bolags skulder betalades.

Någon särskild förteckning enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen upprättades inte. Livsmedelsbolagets redovisningsbyrå gjorde en sammanställning över fordringarna som skulle kunna likställas med en särskild förteckning, men det fanns ingen separat förteckning per fordran och bolag. Sammanställningen var heller inte underskriven av bolagens företrädare. Hon missade att anmärka på detta i sin revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 21 kap. 1 § aktiebolagslagen anges att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. den som äger aktier i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet denne har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller

inte bestämmelserna i 1 § om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån).

Av utredningen framgår att det under räkenskapsåret hade förekommit långivning från livsmedelsbolaget till aktiebolagen 1–4 som anges ovan. Livsmedelsbolagets styrelse-suppleant, som ägde hälften av aktierna i bolaget, hade genom att äga samtliga aktier i aktiebolagen 1–4 ett bestämmande inflytande över de bolag till vilka utlåning hade skett. Långivningen var därmed sådan att den träffades av låneförbudet i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen.

A-son har anfört att hon bedömde att undantaget för kommersiella lån var tillämpligt. Vid bedömningen av om undantaget för kommersiellt betingade lån är tillämpligt måste flera faktorer beaktas. Lånet ska vara avsett uteslutande för gäldenärens rörelse; det får alltså inte vara fråga om lån för privat konsumtion. Vidare ska lånet vara betingat av affärsmässiga skäl. Affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långivande bolagets intressen. Lånet ska alltså vara ägnat att befärja den verksamhet som det långivande bolaget bedriver.¹

För att A-son skulle kunna godta de aktuella lånen som s.k. kommersiella lån måste hon förvissa sig om att lånen uppfyllde de angivna kriterierna. Hon får enligt Revisorsinspektionens mening anses ha haft underlag för att bedöma att lånen var avsedda för de låntagande bolagens kommersiella verksamheter. Däremot hade hon knappast underlag för att bedöma lånen som, från livsmedelsbolagets perspektiv, affärsmässigt betingade. Revisorsinspektionen konstaterar härvid särskilt att utlåningen skedde utan att någon ränta debiterades och att de låntagande bolagen, såvitt framkommit, inte ställde någon säkerhet för lånen. Livsmedelsbolaget tog alltså en betydande finansiell risk utan någon motsvarande, påvisbar, möjlighet till avkastning på det utlånade kapitalet. Vad A-son har åberopat som skäl för att likväl godta lånen som kommersiella lån föranleder ingen annan bedömning.

Revisorsinspektionen anser alltså att A-son inte hade grund för att dra slutsatsen att undantagsbestämmelsen om kommersiella lån i 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolags-

¹ Se prop. 2004/05:85 s. 804.

lagen var tillämpligt. Genom att ändå godta lånen som kommersiellt betingade har hon åsidosatt god revisionsred

När det sedan gäller värderingen av fordringarna kan Revisorsinspektionen konstatera att redan den omständigheten att dessa, enligt A-son egna uppgifter, hade uppkommit på grund av att de låntagande bolagen hade för svag likviditet för att kunna betala sina leverantörsskulder, indikerade att det fanns en risk för att de kunde behöva skrivas ned. De sammanlagda fordringarna utgjorde nästan hälften av livsmedelsbolagets tillgångar. Mot bakgrund av storleken av bolagets egna kapital var värderingen av fordringarna av avgörande betydelse för bolaget. Det var därför viktigt att A-son ägnade värderingen särskild uppmärksamhet vid granskningen.

De omständigheter som A-son har anfört som skäl för att godta att fordringarna redovisades till sitt nominella värde hade sin grund i muntliga uppgifter och kan inte i sig anses utgöra tillräckliga revisionsbevis för att fordringarna hade det angivna värdet. Styrelsesuppleantens uppgifter om hur pengar kunde anskaffas – t.ex. genom lån från släktingar – framstår som alltför osäkra för att A-son skulle kunna dra några slutsatser av dem. Inte heller en muntlig uppgift om att flera av bolagen eventuellt skulle avvecklas eller säljas och att framtida utlåning eventuellt skulle minska är enligt Revisorsinspektionens mening ägnat att styrka en värdering av ifrågavarande slag.

Mot bakgrund av de nu konstaterade osäkerheterna kring fordringarnas värdering anser Revisorsinspektionen att A-son saknade tillräckliga revisionsbevis för att kunna godta värderingen. Därigenom saknade hon också grund för att tillstyrka livsmedelsbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsred.

4 Övriga kortfristiga fordringar (bilbolaget)

4.1 Räkenskapsåret 2011/12

Av dokumentationen avseende räkenskapsåret 2011/12 kan utläsas att bilbolaget hade fordringar på bilservicebolaget om 2,8 mnkr. Fordringarna utgjorde en del i posten Övriga fordringar i årsredovisningen. Av dokumentationen kan vidare utläsas att A-son bedömde att posten utgjorde en väsentlig post. Det bokförda värdet på fordringarna motsvarade 52 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att de vid föregående räkenskapsårs bokslut redovisades med 1,9 mnkr. I dokumentationen finns inga reverser eller avtal som har med fordringarna att göra. Bolaget redovisade inte några ränteintäkter i årsredovisningen. Enligt den information som Revisorsinspektionen har tagit del av och som har föranlett myndigheten att öppna disciplinärendet berodde nettoökningen av fordringarna under räkenskapsåret på bl.a. att bilbolaget hade betalat vissa av bilservicebolagets leverantörsfakturor, hyresavier och skatter. Vid två tillfällen hade betalning skett till Kronofogdemyndigheten. Av arbetsprogrammet för posten Övriga fordringar framgår att en medarbetare till A-son hade väckt frågan om det fanns risk för att fordringarna kunde utgöra ett förbjudet lån. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son gjorde några överväganden eller bedömningar för att kunna ta ställning till denna fråga i samband med granskningen.

När det gäller värdet på fordringarna har samma medarbetare antecknat att det föregående räkenskapsår förelåg ett nedskrivningsbehov, eftersom substansvärdet i bilservicebolaget uppgick till noll kronor. Vidare har medarbetaren antecknat att det enligt föregående räkenskapsårs granskningsanteckningar pågick en förberedelse för en försäljning av bilservicebolaget och att fordran då skulle kunna regleras. Själv har A-son gjort en anteckning om att en inkrämsförsäljning hade skett efter räkenskapsårets utgång i bilservicebolaget och att bilbolagets fordran skulle komma att regleras. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om någon del av fordringarna hade reglerats efter räkenskapsårets utgång före datumet före revisionsberättelsen, om A-son gjorde någon bedömning av återbetalningsförmågan hos bilservicebolaget mot bakgrund av anteckningarna från föregående år eller vilka revisionsbevis hon inhämtade till stöd för antagandet att fordran skulle komma att regleras. A-son har gjort en anteckning som lyder ”300’ kvar okt 2012”, men det går inte att utläsa av dokumentationen i övrigt vad denna anteckning innebar eller om den hade sin grund i något revisionsbevis.

Bilservicebolaget redovisade per den 31 december 2011 ett negativt eget kapital om 1,7 mnkr. Det bokförda värdet av bolagets omsättningstillgångar uppgick till 0,5 mnkr och kortfristiga skulder redovisades med 0,7 mnkr.

4.2 Räkenskapsåret 2012/13

I årsredovisningen räkenskapsåret 2012/13 redovisades fordringar på bilservicebolaget med 2,1 mnkr (vilket innebar att fordran hade minskat med 700 tkr). Detta motsvarade 39 procent av balansomslutningen. Förutom nio kronor redovisas inga ränteintäkter i årsredovisningen. Av den information som Revisorsinspektionen har tagit del av och som har föranlett myndigheten att öppna detta disciplinärende kan utläsas att minskningen av fordringarna var en nettominskning i och med att även nya lån hade betalats ut till bilservicebolaget under räkenskapsåret. Även detta räkenskapsår betalade bilbolaget vissa leverantörsfakturor och hyresavier åt bilservicebolaget, så även vissa löner. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son detta år i samband med granskningen gjorde några överväganden eller bedömningar för att kunna ta ställning till om det var fråga om ett förbjudet lån.

När det gäller värderingen av fordringarna innehåller dokumentationen anteckningar om att det inte hade skett någon inkråmsförsäljning, men att det fanns några spekulanter och att ett avslut därför beräknades kunna ske under innevarande år. På en annan plats i dokumentationen finns anteckningar om att det fanns ett nedskrivningsbehov om inget skulle hända. Vidare finns det på en balansrapport per balansdagen en anteckning som lyder ”Nedskrivning??”. Slutligen har A-son i samband med ett slutrevisionsmöte antecknat att fordran skulle regleras när försäljning hade skett och att företagsledaren skulle skicka henne handlingar. Av dokumentationen i övrigt kan inte utläsas om hon fick några handlingar som styrkte att försäljning hade skett eller vilka övriga revisionsbevis som hon inhämtade för att kunna godta värderingen av fordringarna.

Bilservicebolaget redovisade per den 31 december 2012 ett negativt eget kapital om 2,1 mnkr. Det bokförda värdet av bolagets omsättningstillgångar uppgick till 0,3 mnkr. Kortfristiga skulder redovisades med 0,3 mnkr.

4.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Den 1 april 2010 övertogs bilbolagets däck-, fälg-, biltvätts- och verkstadsverksamhet av bilservicebolaget. Överlåtelsen var ett led i att aktieägaren tillika styrelseledamotens son skulle ta över verksamheten. Överlåtelsen hade också till syfte att bilservicebolaget genom överlåtelsen skulle utöka de överlåtna verksamheternas geografiska läge. Det senare skulle göra att bilservicebolaget skulle få en större kundkrets, vilket var något som bilbolaget bedömdes kunna dra fördel av. Därför fanns det kommersiella skäl för bilbolaget att lämna lånen. Fordran, som ursprungligen uppgick till 1,5 mnkr, uppkom i samband med överlåtelsen av verksamheten. En revers upprättades mellan bolagen. Vid granskningen under år 2010 stämde reversen av mot ett avtal som varken hon eller styrelseledamoten kan hitta i dag. Vid tidpunkten för överlåtelsen saknade bilservicebolaget tillräckliga medel för att kunna förvärva verksamheten. Bilbolaget betalade även vissa fakturor för bilservicebolagets räkning, vilket gjorde att bilbolagets fordran ökade. Vid hennes granskning av båda bolagen framkom inga omständigheter som tydde på att det fanns en risk att de medel som hade lånats från bilbolaget användes till andra utgifter i bilservicebolaget än rent affärsmässiga. Med hänsyn till att hon bedömde att fordran utgjorde ett kommersiellt lån ansåg hon inte att det fanns skäl att anmärka på förekomsten av fordran i revisionsberättelsen för något av räkenskapsåren.

Sedan det framkommit att aktieägaren saknade intresse att driva verksamheten i bilservicebolaget avsåg man att genomföra en försäljning av hela verksamheten, eller delar därav. I juli 2012 överläts delar av bilservicebolagets verksamhet. De delar som överläts var däck-, fälg- och biltvättsverksamheten. Den totala köpeskillingen uppgick till 1,2 mnkr. Av dessa användes direkt 500 tkr till en delåterbetalning av bilbolagets fordran.

Bakgrunden till anteckningen ”300’ kvar okt 2012” i dokumentationen för räkenskapsåret 2011/12 var en muntlig uppgift som hon fick av bilbolagets företrädare. Enligt honom förbereddes delvisa återbetalningar av skulden i oktober 2012 som skulle innebära att fordran skulle minska till cirka 300 tkr. Återbetalningen skulle ske dels med hjälp av ett arv som företrädaren hade erhållit, dels som en följd av en försäljning av

delar av inkråmet i bilservicebolaget.

Det konstaterades vid revisionen av räkenskapsåret 2012/13 att en avbetalning om 900 tkr av bilbolagets fordran hade skett den 8 juli 2013. Denna avbetalning möjliggjordes genom att företrädaren lånade ut pengar som han själv hade erhållit genom arv till bilservicebolaget. Vid ett möte med företrädaren för bolagen under hösten 2013 framgick att det hade skett en försäljning av verkstadsdelen och att hon skulle få handlingar när denna affär var helt genomförd. Det visade sig att överlåtelsen, på grund av att hyresvärden inte godtog de tilltänkta köparna, aldrig blev av. Bilservicebolaget hade senare några andra intressenter, men försäljningen av verkstadsdelen slutfördes aldrig.

Bilservicebolaget gjorde löpande återbetalningar av bilbolagets fordran när verksamheten genererade medel som kunde användas för amortering. Företrädaren för bolagen lånade även in pengar till bilservicebolaget som användes till amorteringar.

Mot bakgrund av att det fanns en återbetalningsvilja och en återbetalningsmöjlighet från bilservicebolagets sida och att flera avbetalningar av fordran hade skett bedömde hon att det inte fanns anledning att tro att bilservicebolaget inte skulle kunna betala tillbaka pengarna. Hennes slutsats var därför att det redovisade värdet av bilbolagets fordran kunde godtas. Möjligen var hon för generös i sin bedömning när hon accepterade uppgifterna från bolagets företrädare om möjligheterna till återbetalning.

4.4 Revisorsinspektionens bedömning

Såsom har framgått av avsnitt 3 ovan innehåller 21 kap. 1 § aktiebolagslagen begränsningar vad gäller aktiebolags möjligheter att lämna lån till bl.a. den som äger aktier i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet denne har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Begränsningarna innehåller dock, såsom följer av 2 § första stycket 3 samma kapitel inte s.k. kommersiellt lån (jfr avsnitt 3).

Av utredningen framgår att det under båda räkenskapsåren hade förekommit långivning från bilbolaget till bilservicebolaget. Bolagens företrädare ägde samtliga aktier i båda bolagen och hade därigenom ett bestämmande inflytande över bilservicebolaget till vilket utlåning hade skett. Långivningen var därmed sådan att den träffades av låneför-

budet i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen.

A-son har anfört att hon bedömde att undantaget i 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolagslagen var tillämpligt. Hon har hänvisat till att det fanns ett affärsmässigt motiv för bilbolaget att låna ut pengarna till bilservicebolaget, eftersom det skulle ge bilbolaget möjlighet att få flera kunder.

Vid bedömningen av om undantaget för kommersiella lån är tillämpligt måste flera faktorer beaktas. Lånen ska dels vara avsedda uteslutande för gäldenärens rörelse, dels vara betingade av affärsmässiga skäl. Affärsmässigheten ska bedömas utifrån det långivande bolagets intressen. Lånen ska alltså vara ägnade att befrämja den verksamhet som det långivande bolaget bedriver.²

I detta fall har förvisso lånen använts för bilservicebolagets rörelse. För att godtas som s.k. kommersiella lån måste de emellertid också ha varit företagsekonomiskt motiverade för bilbolaget. Omständigheterna i detta fall gav knappast något stöd för att bilbolaget skulle ha någon nytta av utlåningen vare sig direkt eller indirekt. Till bilden hör att ingen ränta debiterades på något av lånen och att det inte heller ställdes någon säkerhet för lånen.

A-son hade alltså påtaglig anledning att räkna med att det var fråga om s.k. förbjudna lån som föll utanför undantagsbestämmelserna för s.k. kommersiella lån. Revisorsinspektionen anser inte att de åtgärder som A-son har redogjort för gav henne tillräcklig grund för att likväl godta lånen som kommersiella.

När det gäller frågan om värderingen av fordringarna förelåg det enligt Revisorsinspektionens uppfattning flera omständigheter som borde ha föranlett A-son att förhålla sig skeptisk till en redovisning till nominellt värde. En sådan omständighet är att det, som dokumentationen utvisar, redan tidigare hade funnits nedskrivningsbehov. Också det förhållandet – som framgår av A-son egna uppgifter – att bilservicebolaget gjorde återbetalningar i den mån som det bolagets rörelse genererade tillräckliga medel borde ha väckt tvivel om bolagets återbetalningsförmåga. De muntliga uppgifter som hon erhållit om möjligheter till återbetalning genom försäljningar av delar eller hela verk-

² Se prop. 2004/05:85 s. 804.

samheten i bilservicebolaget eller genom kapitaltillskott från ägaren framstår som alltför osäkra för att A-son skulle kunna dra några slutsatser av dem. Sammantaget bedömer Revisorsinspektionen att A-son genom de åtgärder hon vidtog och de revisionsbevis hon inhämtade inte hade grund att godta värderingen av fordringarna. Med hänsyn till att posten var väsentlig hade hon heller inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för de båda räkenskapsåren. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Varulager

5.1 Livsmedelsbolaget

Balansposten *Råvaror och förnödenbeter* redovisades med 3,7 mnkr, vilket motsvarade 28 procent av balansomslutningen. Dokumentationen ger vid handen att A-son bedömde att posten var väsentlig. Vidare kan utläsas att hon inte hade närvarat vid någon lagerinventering, men att hon planerade att vara det under nästkommande räkenskapsår. Hon har också antecknat att löpande inventeringar gjordes av bolaget. I dokumentationen finns kopior av bolagets manuellt upprättade inventeringslistor. A-sons slutsats av granskningen var att posten framstod som rimligt redovisad. Av dokumentationen framgår inte vilka åtgärder hon utförde för att kunna godta varulagrets existens och skick.

A-son har uppgett följande.

Hon hade planerat att närvara vid bolagets lagerinventering men fick förhinder på grund av sjukdom. Den höga arbetsbelastningen vid den revisionsbyrå där hon är verksam medförde att ingen medarbetare med kort varsel kunde närvara vid inventeringen i hennes ställe. Innan hon avslutade revisionen, besökte hon dock bolagets butikslokal i början av juni månad i syfte att göra en okulär besiktning av inventeringsresultatet. Då inhämtade hon också signerade inventeringslistor från inventeringstillfället. Hon talade med ägarna och diskuterade hur inventeringen hade gått till. Bolaget hade inget it-baserat lagerredovisningssystem, utan lagret hanterades manuellt. Bolaget sålde till stor del färskvaror med vilka handel skedde dagligen. Hon kunde se att det fanns ett stort antal färskvaror och frysvaror i butiken och hon kunde även se att det fanns inköpsfakturer för perioden efter balansdagen. Omsättningen motsvarade vad den brukade

vara.

Hon vidtog ytterligare åtgärder för att kunna bedöma rimligheten i posten Varulager. Hon stämde bl.a. av specifikationer av posten mot huvudboken, hon gjorde en rimlighetsbedömning genom att göra en jämförelse med föregående års lagervärde, hon granskade lagerlistan och stämde av däri upptagna poster mot inköpsfakturor och hon granskade att lagret var redovisat i enlighet med lägsta värdets princip. Inget avvikande noterades.

Hennes sammanfattande bedömning var att inget hade framkommit som tydde på att varulagret var felaktigt, utan att det var rimligt redovisat. Hon ansåg mot den bakgrunden att existensen av varulagret kunde godtas.

5.2 Bilbolaget

Posten *Varulager* redovisades med 1,1 mnkr i balansräkningen för räkenskapsåret 2011/12, vilket motsvarade 20 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att A-son bedömde att varulagret utgjorde en väsentlig post. Av dokumentationen kan inte utläsas om hon närvarade vid lagerinventeringen och vilka granskningsåtgärder hon i så fall utförde i samband med detta.

Vid utgången av räkenskapsåret 2012/13 redovisades posten *Färdiga varor och handelsvaror* med 826 tkr, vilket motsvarade 15 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att A-son även detta år bedömde att varulagret utgjorde en väsentlig post. Det kan inte utläsas om hon närvarade vid lagerinventeringen och vilka granskningsåtgärder hon i så fall utförde.

A-son har uppgett följande.

Hon närvarade inte vid lagerinventeringen i bolaget under räkenskapsåret 2011/12. Hon hade dock gjort detta tidigare räkenskapsår, senast under år 2010. Vid det tillfället konstaterade hon att bolagets lager var förhållandevis enkelt att värdera, eftersom redovisat lagerinnehåll kunde granskas mot registerutdrag från Transportstyrelsen. Hon jämförde då ett sådant registerutdrag med en redovisning från en betrodd ”lager-

hållare”. Bolagets varulager 2011/12 bestod nästan uteslutande av bilar. Merparten av bilarna var nyinköpta under räkenskapsåret. Vid revisionen inhämtades bl.a. ett under-tecknat inventeringsprotokoll. Hon kontrollerade att de bilar som redovisades i bolagets varulager efter lagerinventeringen var registrerade på bolaget genom att ta in ett utdrag från Transportstyrelsen som beträffande den lagerhållning som bolagets verksamhet kräver fungerar som en form av extern lagerhållare. För det fall att någon bil hade varit registrerad men inte var upptagen på lagerlistan kontrollerades att det fanns försäljningshandlingar för bilen som gav stöd för att bilen hade sålts men ännu inte hade hunnit omregistreras. Mot denna bakgrund ansåg hon att existensen av bolagets varulager kunde verifieras på ett tillförlitligt sätt.

Hon närvarade inte heller vid bolagets lagerinventering under räkenskapsåret 2012/13. Hon hade som anförts ovan i samband med tidigare lagerinventeringar kunnat konstatera att bolagets varulager var förhållandevis enkelt att kontrollera även utan närvaro vid lagerinventeringen. Varulagret kontrollerades även detta år genom att ett registerutdrag inhämtades från Transportstyrelsen och granskning utfördes på samma sätt som för räkenskapsåret 2011/12. Eftersom inget avvikande framkom vid denna granskning, fann hon ingen anledning att inte godta det värde som bolagets varulager hade tagits upp till.

5.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*³. Om revisorn på grund av oförutsedda omständigheter inte har möjlighet att närvara vid

³ Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för granskningen i RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

lagerinventeringen ska han eller hon enligt p. 6 samma ISA utföra eller observera viss inventering vid en annan tidpunkt och utföra granskningsåtgärder avseende mellanliggande transaktioner.

Varulagret var en väsentlig post i både livsmedelsbolaget och bilbolaget för samtliga räkenskapsår. A-son skulle därför i enlighet med ISA 501 ha närvarat vid bolagens lagerinventeringar.

När det gäller livsmedelsbolaget har A-son anført att hon på grund av sjukdom själv inte kunde närvara vid inventeringen och att ingen medarbetare heller hade möjlighet att närvara i hennes ställe. ISA 501 p. 6 anger en möjlighet för revisorn att i denna typ av situationer införskaffa tillräckliga revisionsbevis för lagrets existens genom att utföra eller observera viss inventering vid annan tidpunkt och utföra granskningsåtgärder avseende mellanliggande transaktioner. A-son dokumentation visar emellertid inte att hon utförde några åtgärder i enlighet med kraven i ISA 501 p. 6. Hon har inte heller i sina yttranden gjort gällande att hon utförde eller observerade någon inventering vid annan tidpunkt. Hon har visserligen uppgett att hon besökte bolaget i juni för att utföra vissa åtgärder och att hon då intervjuade ägarna till bolaget om hur inventeringen hade gått till och tog del av inventeringslistor. Revisorsinspektionen konstaterar emellertid att dessa åtgärder i sig inte var relevanta för att uppfylla kravet i p. 6. Inte heller att kontrollera att inköpsfakturor fanns efter balansdagen, att konstatera att lagret vid hennes besök bestod av ett stort antal färsk- och frysvaror eller att omsättningen bedömdes vara normal utgör enligt Revisorsinspektionens bedömning tillräckliga åtgärder i detta avseende. De åtgärder hon i övrigt har uppgett att hon har utförde, såsom priskontroll m.m., är inte relevanta för frågan om varulagrets existens eftersom de tar sikte på varulagrets värdering. Sammantaget konstaterar Revisorsinspektionen att A-son inte utförde tillräckliga och ändamålsenliga granskningsåtgärder rörande varulagrets existens. Hon saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

När det gäller bilbolaget skulle A-son ha närvarat vid lagerinventeringen vid båda räkenskapsåren, om detta inte var praktiskt ogenomförbart. Varken hennes dokumentation eller hennes yttranden till Revisorsinspektionen innehåller några uppgifter som

tyder på att det skulle ha varit praktiskt genomförbart för henne att vara med vid inventeringen. Det innebär att hon, genom att underlåta att närvara vid inventeringen, har åsidosatt god revisionssed.

6 Skatter och avgifter

6.1 Bilbolaget

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2011/12 kan utläsas att en medarbetare till A-son har antecknat att skatter och avgifter hade betalats för sent vid minst fyra tillfällen under räkenskapsåret, att bolaget hade blivit påfört kostnadsräntor på skattekontot vid minst nio tillfällen och att ett ärende hade gått till Kronofogdemyndigheten. Det finns också en anteckning som lyder ”Påpeka!”. I dokumentationen finns också ett skattekontoutdrag för bolaget som utvisar samtliga transaktioner på bolagets skattekonto under räkenskapsåret. På skattekontoutdraget finns några anteckningar som anger betalningar som hade skett för sent och hur många dagar förseningarna hade uppgått till.

Av skattekontoutdraget framgår att betalning skedde för sent vid totalt nio tillfällen och att förseningarna uppgick till mellan sju och 63 dagar och avsåg belopp om mellan 34 tkr och 134 tkr. Vid ett tillfälle hade Skatteverket överlämnat skulder avseende utebliven betalning till Kronofogdemyndigheten. A-son anmärkte inte på förseningarna i sin revisionsberättelse och det inte går att utläsa av dokumentationen om hon funderade över om hon borde ha gjort detta.

Av bolagets huvudbok för räkenskapsåret 2011/12 framgår att en stor del av bolagets försäljning, 30,5 mnkr av totalt 41,8 mnkr, träffades av reglerna om vinstmarginalbeskattning avseende mervärdesskatt vid försäljning av begagnade varor. För följande räkenskapsår var motsvarande siffror 27,2 mnkr av totalt 33,9 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde några granskningar i syfte att kontrollera att bolaget följde de aktuella reglerna. I dokumentationen för räkenskapsåret 2012/13 finns i och för sig, i arbetsprogrammet för posten *Övriga kortfristiga skulder*, en granskningsåtgärd benämnd Mervärdesskatt – rätt tid och rätt belopp. Detta arbetsprogram innehåller emellertid enbart en hänvisning till noteringar vid en annan granskningsåtgärd och dessa innehåller ingenting om granskning av mervärdesskatt. I övrigt har

Revisorsinspektionen vid sin genomgång funnit en kopia på ett skattekontoutdrag utan några granskningsanteckningar.

A-son har uppgett följande.

Under tidigare år hade betalning av skatter och avgifter skett utan anmärkningar. Att bolaget under räkenskapsåret 2011/12 var sent med sådana betalningar var en ny företeelse. Hon påpekade detta för styrelseledamoten och för bolagets redovisningskonsult. Båda var medvetna om problemet och instämde i de påpekanden som hon framställde. Mot bakgrund av att bolaget inte någon gång tidigare hade haft liknande anmärkningar, och eftersom styrelseledamoten och redovisningskonsulten instämde i att rutinerna kring bolagets betalningar av skatter och avgifter borde förbättras, avstod hon från att anmärka på detta i revisionsberättelsen. Hon inser nu att hon borde ha gjort det.

Hon kontrollerade att mervärdesskatt och vinstmarginalbeskattning hade redovisats på ett korrekt sätt och att bolaget hade betalat rätt mervärdesskatt genom stickprov av bolagets försäljningar. Detta gäller båda räkenskapsåren.

6.2 Bilservicebolaget

I dokumentationen för räkenskapsåret 2012 har en medarbetare till A-son antecknat att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent vid minst tre tillfällen och att Skatteverket på grund av utebliven betalning av ett belopp om 109 tkr hade överlämnat skulder till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Medarbetaren har även på ett skattekontoutdrag antecknat att betalning hade skett för sent vid tre tillfällen med 7, 14 respektive 15 dagar och med belopp om mellan 31 tkr och 137 tkr. Dessutom noterade medarbetaren att betalning hade skett för sent med en dag vid två tillfällen och med belopp om 7 tkr respektive 8 tkr. Revisionsberättelsen innehåller ingen anmärkning om att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent.

I samband med granskningen av räkenskapsåret 2013 antecknade en medarbetare till A-son att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent vid minst fem tillfällen och att kostnadsräntor hade debiterats skattekontot under året. Flera ärenden hade i samband med detta gått till Kronofogdemyndigheten. Av ett skattekontoutdrag som finns i

dokumentationen kan följande utläsas. Vid fem tillfällen hade betalning av skatter och avgifter skett för sent med mellan 5 och 16 dagar. De belopp som förseningarna avsåg hade uppgått till mellan 4 tkr och 40 tkr. Vid ytterligare två tillfällen hade betalning skett för sent med en dag. Utöver detta hade Skatteverket vid tre tillfällen överlämnat skulder avseende utebliven betalning till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Skulderna hade uppgått till 14 tkr, 23 tkr respektive 36 tkr. Bolaget hade sedermera betalat skulderna till Kronofogdemyndigheten. Inte heller i fråga om detta räkenskapsår anmärkte A-son i revisionsberättelsen på att bolaget hade betalat skatter och avgifter för sent.

A-son har i denna del lämnat samma uppgifter och förklaringar som i fråga om skatter och avgifter i bilbolaget.

6.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

I bilbolaget hade skatteinbetalningar gjorts för sent vid flera tillfällen under räkenskapsåret 2011/12. I bilservicebolaget hade skatteinbetalningar gjorts för sent vid flera tillfällen under såväl räkenskapsåret 2012 som följande räkenskapsår. A-son skulle därför ha anmärkt på dessa förhållanden i sina revisionsberättelser för respektive räkenskapsår. Hon har inte angett några godtagbara skäl för att underlåta att göra anmärkningar. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har hon åsidosatt god revisionssed.

Bilbolaget hade att beakta speciella regler för redovisning av mervärdesskatt. Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma om detta gjordes. Av A-son dokumentation går inte att utläsa att hon utförde någon sådan granskning. De uppgifter om utförda granskningar som hon har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen är allmänt hållna. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning har hon inte gjort sannolikt att hon gjorde godtagbara granskningar av det aktuella slaget (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att utföra en godtagbar granskning även i detta avseende har hon åsidosatt god revisionssed.

7 Skriftligt uttalande från företagsledningen

7.1 Bilbolaget

När det gäller räkenskapsåret 2011/12 har Revisorsinspektionen vid sin genomgång av dokumentationen inte kunnat finna något skriftligt uttalande från företagsledningen.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2012/13 finns ett skriftligt uttalande från företagsledningen, daterat den 5 september 2013. Det är emellertid inte undertecknat.

A-son har uppgett följande.

Av förbiseende inhämtades aldrig något skriftligt uttalande från bolagets företagsledning för något av räkenskapsåren. Frågan är dock vad ett sådant uttalande hade tillfört, eftersom revisionsberättelsen överlämnades i direkt anslutning till ett möte där problemen i bolagets bokslut hade diskuterats.

7.2 Bilservicebolaget

För räkenskapsåret 2012 inhämtade A-son ett skriftligt uttalande från företagsledningen, daterat den 7 februari 2013. Hon avgav sin revisionsberättelse den 15 mars 2013. För räkenskapsåret 2013 inhämtade hon ett skriftligt uttalande från företagsledningen, daterat den 17 januari 2014. Hon avgav sin revisionsberättelse den 10 februari 2014. Hon har beträffande båda räkenskapsåren förelagts att redogöra för skälen till att hon inhämtade ett skriftligt uttalande flera veckor innan hon avgav sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Vanligtvis inhämtar hon samtliga uttalanden i samband med att revisionsberättelsen undertecknas. Efter inhämtandet av uttalandena för de aktuella räkenskapsåren försenades emellertid avlämnandet av respektive revisionsberättelse. I och med att några händelser av betydelse för företagsledningens uttalande inte hade inträffat sedan respektive uttalande hade inhämtats ansåg hon inte att det fanns anledning att inhämta nya uttalanden.

7.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Av A-son egna uppgifter framgår att hon inte för något av räkenskapsåren inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen i bilbolaget. Det som hon har anfört om sin uppfattning av värdet av ett uttalande gav henne inte anledning att avstå från uttalanden av detta slag. Genom att avge revisionsberättelse i bolagen trots att hon inte hade tillgång till något uttalande från företagsledningen har hon åsidosatt god revisions-
sed.

Företagsledningens uttalanden i bilservicebolaget var daterade cirka 5 respektive drygt 3 veckor före respektive revisionsberättelse. Det innebar att hennes granskning inte kom att grundas på tillräckligt färsk uttalanden från företagsledningen. Hon har inte redovisat något godtagbart skäl till att inte infordra nya uttalanden från företagsledningen. Genom att underlåta att hämta in ett uttalande från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har hon åsidosatt god revisions-
sed.

8 Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift (bilservicebolaget)

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2012 kan utläsas att en medarbetare till A-son drog slutsatsen att det förelåg hot mot bolagets fortsatta drift. Skälen till det var bl.a. att det hade förekommit väsentliga negativa kassaflöden och stora rörelsemässiga förluster

samt att aktiekapitalet var förbrukat. Enligt anteckningar från ett möte med aktieägaren, tillika styrelseledamoten, skulle denne ha erhållit ett arv som han avsåg att använda till att reglera samtliga skulder i bolaget. Av dokumentationen i övrigt kan inte utläsas om A-son gjorde några överväganden och bedömningar av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet eller om hon övervägde att i revisionsberättelsen lämna en särskild upplysning om förekomsten av osäkerhetsfaktorer kring bolagets förmåga till fortsatt drift. Det framgår inte heller om hon övervägde att modifiera sina uttalanden om årsredovisningen med anledning av att förvaltningsberättelsen saknade upplysning om förekomsten av osäkerhetsfaktorer kring bolagets förmåga till fortsatt drift.

Bolaget redovisade ett negativt eget kapital per den 31 december 2012 om 2,1 mnkr. Det bokförda värdet av bolagets omsättningstillgångar uppgick då till 0,3 mnkr. Kortfristiga skulder redovisades med 0,3 mnkr.

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2013 kan, på en checklista för att utvärdera revisionsuppdraget i samband med planeringen, utläsas att A-son bedömde att det fanns tveksamheter kring bolagets förmåga till fortsatt drift, att bolaget gick med förlust och att det egna kapitalet var förbrukat sedan tidigare år. Vidare finns det i dokumentationen ytterligare anteckningar om att den fortsatta driften verkade hotad, att det egna kapitalet fortfarande var förbrukat, att aktieägaren hade erhållit ett arv som innebar att samtliga skulder i bolaget skulle regleras och att inkråmet i bolaget, eventuellt hela bolaget, enligt en granskningsanteckning från föregående år skulle säljas. A-son har också gjort en anteckning om att soliditeten och kassalikviditeten var fortsatt dåliga, bl.a. beroende på att verksamheten omsatte allt mindre. Av hennes anteckningar från slutrevisionsmötet kan utläsas att hon bl.a. väckte frågan om fortsatt drift och att aktieägaren i samband med detta uppgav att en försäljning var ”på gång”. Hon har även antecknat att aktieägaren hade möjlighet att skjuta till medel om det var nödvändigt. Av dokumentationen framgår inte hur hon bedömde dennes möjligheter att göra detta. Det går inte heller att utläsa vilka andra överväganden som hon gjorde, vad gäller bolagets möjligheter till fortsatt drift, eller om hon övervägde modifieringar eller särskilda uttalanden i revisionsberättelsen rörande bolagets förmåga till fortsatt drift..

Bolaget redovisade ett negativt eget kapital per den 31 december 2013 uppgående till 2,5 mnkr. Det bokförda värdet av bolagets omsättningstillgångar per samma datum uppgick till 0,2 mnkr. Kortfristiga skulder redovisades med 0,4 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Hon fann vid sin revision av räkenskapsåret 2012 att det inte fanns anledning att betvivla antagandet om fortsatt drift. Som grund för bedömningen gjorde hon en kontroll av bolagets förmåga att betala skulder till leverantörer. Hon konstaterade att samtliga skulder var betalda eller skulle betalas. Uppgiften att leverantörsskulden skulle betalas kom från bolagets redovisningskonsult. Det fanns ingen anledning att betvivla dessa uppgifter. Eftersom det inte fanns någon oförmåga, eller risk för oförmåga, att bolaget skulle kunna betala skulderna och bolaget i övrigt kunde uppfylla sina skyldigheter gentemot kunder och leverantörer, ansåg hon inte att det fanns något skäl att inte godta antagandet om fortsatt drift. Mot denna bakgrund, och eftersom hon i sin revisionsberättelse tydligt anmärkte på det faktum att det förelåg en kritisk kapitalbrist i bolaget och därmed en skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning, gjordes ingen kommentar beträffande bolagets förmåga till fortsatt drift. I och med att hon i revisionsberättelsen tydligt pekade på denna skyldighet skickade hon en signal till dem som hade eller planerade att inleda affärsförbindelser med bolaget. En läsare av årsredovisningen kunde också se att den ekonomiska ställningen i bolaget inte var god. Enligt hennes bedömning ger en anmärkning om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning en varnings-signal av samma dignitet till en läsare av en årsredovisning som en upplysning om förekomsten av väsentliga osäkerhetsfaktorer avseende bolagets förmåga till fortsatt drift.

När det gäller räkenskapsåret 2013 saknar hon i dag en tydlig minnesbild av vilka överväganden hon gjorde beträffande bolagets förmåga till fortsatt drift. I sin revisionsberättelse anmärkte hon på det faktum att bolagets egna kapital var förbrukat och att det därför förelåg en skyldighet för styrelsen att upprätta en kontrollbalansräkning. I övrigt ansåg hon i likhet med föregående år och av samma skäl att det inte fanns anledning att utifrån årsredovisningen göra några ytterligare anmärkningar. När det gäller möjligheten för bolaget att betala sina skulder med hjälp av medel tillskjutna av aktieägaren kan konstateras att denne i juli 2013 tillsköt 1 mnkr till bolaget. Aktieägaren redogjorde vid ett möte för att han hade fått ett arv som gjorde att det fanns ytterligare medel som han var villig att skjuta till. Därför fann hon ingen anledning att betvivla att ytterligare medel skulle kunna tillföras.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift. Ett företag som tillämpar K2 kan bara avvika från antagandet om fortsatt drift om ett beslut om avveckling av verksamheten har fattats senast när årsredovisningen upprättas.

Revisorn ska även enligt ISA 570 p.18, med grund i inhämtade revisionsbevis, komma fram till en slutsats om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.⁴

Om revisorn anser att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift, men bedömer att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften, och detta beskrivs på ett tillräckligt tydligt sätt i årsredovisningen, ska revisorn enligt ISA 570 p. 22 upplysa om förhållandet i revisionsberättelsen under rubriken ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”.⁵

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen. Om det är ett uttalande med reservation eller med avvikande mening beror på om ledningen har lämnat upplysningar i årsredovisningen och i så fall hur fullständiga/tydliga dessa är.⁶

A-son dokumentation innehåller, för båda räkenskapsåren, anteckningar om kraftiga rörelseförluster, negativa kassaflöden och svårigheter med bolagets finansiering. Omständigheterna var därmed sådana att de kunde inge betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Av dokumentationen för räkenskapsåret 2013 kan även utläsas att A-son själv bedömde att det förelåg hot mot bolagets fortsatta drift. De uppgifter som hon erhöll om att bolagets ägare hade förmåga att tillskjuta kapital till

⁴ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för A-son granskning i p. 17 samma ISA.

⁵ Vid tidpunkten för A-son granskning skulle revisionsberättelsen innehålla ett stycke med en upplysning av särskild betydelse. Detta framgick av p. 19 samma ISA.

⁶ Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för A-son granskning i p. 20 samma ISA.

bolaget rubbar inte bilden av att det här var fråga om ett bolag vars förmåga till fortsatt drift måste ifrågasättas.

A-son skulle under rådande omständigheter – och i fråga om båda räkenskapsåren – ha påtalat för styrelsen att kompletterande information skulle tas in i årsredovisningen. Hon skulle vidare, beroende på hur styrelsen valde att göra, agera i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har hon åsidosatt god revisions sed.

9 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit ett stort antal brister i A-son revisionsarbete. I fråga om två bolag har hon saknat grund för att bedöma att utlåningar till den s.k. förbjudna kretsen var tillåtna. Hon har inte heller utfört tillräckliga granskningsåtgärder avseende värderingen av fordringar och har därmed saknat grund för att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar. Hon har för ett bolag inte granskat existensen av ett varulager i tillräcklig utsträckning och har därmed inte haft grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. I fråga om ett annat bolag har hon under två räkenskapsår underlåtit att närvara vid bolagets lagerinventering. För två av bolagen har hon underlåtit att anmärka på att bolagen inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid; i fråga om det ena av bolagen har denna underlåtenhet upprepats under två år. I det ena bolaget har hon, två år i sträck, underlåtit att i tillräcklig omfattning granska att bolaget på ett riktigt sätt tillämpade särskilda regler för mervärdesskatt. Hon har vidare, i fråga om sammanlagt fyra räkenskapsår, inte alls inhämtat uttalanden från företagsledningen eller inhämtat dem för tidigt. Slutligen har hon, i fråga om ett bolag och två räkenskapsår, inte vidtagit tillräckliga åtgärder avseende förekomsten av väsentliga osäkerhetsfaktorer som kunde leda till betydande tvivel avseende bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883). Det som läggs henne till last är mycket allvarligt, eftersom bristerna i hennes revision sammantagna är mycket omfattande. Vid en samlad bedömning finner dock

Revisorsinspektionen att omständigheterna inte är av sådan synnerligen försvårande karaktär att det finns skäl att upphäva hennes godkännande. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att Revisorsinspektionen, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens riskbaserade tillsyn.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.