

D 16/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har av FAR SRS underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av FAR SRS kvalitetsnämnd. RN har mottagit en rapport av vilken det framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. De iakttagelser som kontrollanten har noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid FAR SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en kontroll av de revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **transportbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008) och **fraktbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2007–31 augusti 2008). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag nämligen **mediabolaget**, **stereobolaget** och **svetsbolaget**, samtliga för räkenskapsåret 1 maj 2007–30 april 2008. RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 138 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i september 2009. Han utövar sin revisionsverksamhet i Revisionsbyrån X AB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

2 Kontrollantens iakttagelser

A-son var föremål för kvalitetskontroll under år 2007. Vid denna kontroll noterade kontrollanten vissa brister. På grund av bristerna genomfördes den nu aktuella kvalitetskontrollen, som en s.k. omkontroll. I rapporten från omkontrollen har kontrollanten antecknat att de två nu underkända uppdragen uppvisade ungefär samma brister som de som hade avrapporterats efter den föregående kvalitetskontrollen. Dessa var i huvudsak följande. Planering och riskanalys var bristfällig. I ett uppdrag saknades oberoendeanalys. A-son hade förlitat sig på god internkontroll utan att först ha verifierat att sådan fanns, vilket medförde otillräckliga substansgranskningar. I ett av bolagen där varulagret utgjorde en väsentlig balanspost närvarade revisorn inte vid inventeringstillfället. Inte heller gjordes någon kontroll av prissättningen eller någon avstämning av redovisat lager mot lagerlistor.¹

Såvitt framgår av kontrollantens anteckningar har A-son i allt väsentligt instämt i de brister som konstaterades av kontrollanten. Det kan noteras att A-son slutförde den nu aktuella revisionen av fraktbolaget under den tid som kvalitetskontrollen pågick.

3 RN:s generella iakttagelser

3.1 Händelser efter räkenskapsårets utgång

RN konstaterar att det inte av A-sons dokumentation för något av bolagen kan utläsas om han har gjort någon uppföljning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

¹ Kontrollanten granskade översiktligt ett tredje bolag som A-son själv hade valt ut. Inga checklistor ifylldes men kontrollanten konstaterade att detta uppdrag inte skilde sig ”i någon positiv bemärkelse” från övriga uppdrag.

A-son har uppgett följande.

Transportbolaget och fraktbolaget anlitar en bokföringsbyrå och redovisningskonsulten i respektive bolag informerar revisorn om något väsentligt händer. Vad gäller svetsbolaget får han "som regel" balans- och resultaträkningar skickade till sig månadsvis. Vidare besöker han bolaget två till tre gånger per år. Från och med räkenskapsåret 2009 granskar och dokumenterar han regelmässigt bokföringen för efterföljande år för att om möjligt fånga upp väsentliga händelser. Vad gäller mediabolaget hade ackordsförhandlingar avslutats utan resultat. Vad slutligen avser stereobolaget har han haft ett mångårigt samarbete med redovisningsbyrån och hade av byrån blivit informerad om något väsentligt hade inträffat. Han såg också preliminära rapporter för stereobolaget när han besökte redovisningsbyrån i november 2008.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut (RS 560) ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han gjorde några uppföljningar av vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Som har framgått ovan har A-son uppgett att han får information från bolagens redovisningskonsulter samt att han har granskat bokföringen för efterföljande räkenskapsår. Att förlita sig på redovisningskonsulter och att följa upp bokföringen är inte tillräckliga åtgärder för uppföljning enligt RS 560. A-son har inte heller i övrigt gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN drar därför slutsatsen att sådana granskningsåtgärder inte har vidtagits. A-son har därigenom åsidosatt god revisionssed.

3.2 Utdelningar

I förvaltningsberättelsen för **fraktbolaget** föreslås en utdelning om 300 000 kr och i förvaltningsberättelsen för **svetsbolaget** föreslås en utdelning om 200 000 kr. Av A-sons dokumentation framgår inte om han har efterfrågat ett motiverat yttrande från respektive styrelse över förslagen till utdelning.

A-son har anfört följande. Vad avser fraktbolaget bedömde han att den föreslagna utdelningen var "måttfull" i relation till totala balanserade vinstmedel om 3,5 mnkr. Den föreslagna utdelningen i svetsbolaget utgjorde 40 procent av årets nettovinst och understeg 10 procent av det totala disponibla resultatet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) ska till ett förslag om vinstutdelning fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag (den s.k. försiktighetsregeln). Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att syftet med det aktuella yttrandet bl.a. är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en

uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett värdeöverföringsbeslut.²

RN:s utredning har visat att A-son inte har tagit del av några yttranden av det aktuella slaget. Med hänsyn till att syftet med ett sådant yttrande bl.a. är att utgöra underlag för en efterhandsbedömning av vinstutdelningens riktighet, får det anses ha ankommit på A-son att inom ramen för sin förvaltningsrevision följa upp att yttrandet fanns. Såvitt framgår av A-sons svar till RN har han inte gjort någon sådan uppföljning och inte heller påtalat för respektive styrelse vad som gällde. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Transportbolaget

Transportbolaget hade såväl långfristiga som kortfristiga fordringar på bolag vars företagsnamn liknar transportbolagets. A-son har antecknat att det var fråga om ”närstående” bolag. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han har gjort några överväganden med anledning av bolagets utlåning till dessa närstående bolag, exempelvis om det kunde vara fråga om förbjudna lån. I hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 finns ingen information om huruvida styrelsen hade upprättat en sådan förteckning över vissa lån m.m. som avses i 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Det framgår inte av den dokumentation som A-son har sänt in till RN om han har reflekterat över denna fråga eller påtalat för styrelsen att en sådan förteckning skulle upprättas.

Posten varulager togs i årsredovisningen upp till 2 693 000 kr (motsvarande 13 procent av balansomslutningen). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har gjort någon granskning av postens existens eller värde. A-son har förelagts att kommentera detta och att uppge när han senast (vid revisionsberättelsens avgivande) hade utfört mer ingående kontroller av lagrets existens och värde.

A-son har uppgett följande.

Med ”närstående bolag” avses att ägarfamiljen är majoritetsägare även i de övriga bolagen. De närstående bolagen var tidigare filialer till transportbolaget som senare avknoppades till självständiga bolag. Syftet med utlåningen var att underlätta verksamhetsstarten, eftersom det var viktigt för transportbolaget att kunna ge snabb riks-täckande service. Lånen till respektive bolag kan därför anses vara kommersiellt motiverade.

Den senaste kontrollen av posten varulager ”före 2008-04-30” utfördes i september 2005 då han fick en ”förelisning av lagret” tillsammans med majoritetsägaren. Han var då helt övertygad om att inventerade kvantiteter verkligen existerade. Han dokumenterade tyvärr inte detta annat än med en notering om händelsen. Han brukar också normalt ta några stickprov på värderingen av lagret för att bekräfta att det är värderat till anskaffningsvärdet. Denna kontroll av anskaffningsvärden har alltid fallit väl ut. Han hoppade därför över det momentet det aktuella året. Den samlade bedömning som han har gjort utifrån sin kännedom om redovisningens tillförlitlighet samt tidigare års erfarenheter m.m. gjorde att han bedömde risken för väsentliga fel i varulagret som mycket liten.

A-son har tillställt RN ett dokument från år 2005 på vilket han har antecknat att han hade utfört stickprovsgranskning av anskaffningsvärden mot fakturor. RN noterar att det av anteckningarna inte kan utläsas vare sig omfattning eller inriktning av eventuella stickprov avseende värderingen. Det kan inte heller utläsas av anteckningarna om det hade skett någon granskning av lagrets existens.

RN gör följande bedömning.

² Prop. 2004/05:85 s. 388 f.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån. Av 9 kap. 32 § första stycket 3 aktiebolagslagen framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen har upprättat en sådan förteckning. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Av de uppgifter som A-son har lämnat till RN framgår att det under räkenskapsåret 2007/08 förekom långivning från transportbolaget till närstående bolag och att detta kunde ske därför att lånen bedömdes som kommersiella. Lånen skulle därför ha tagits upp i en särskild förteckning enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen. Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN kan utläsas att han, såsom han hade bort göra, uppmärksammade styrelsen på skyldigheten att upprätta en särskild förteckning över de lån som han bedömde som kommersiella. I A-sons revisionsberättelse saknas också information om huruvida en särskild förteckning hade upprättats. A-son har genom sin underlåtenhet i dessa avseenden åsidosatt god revisionssed.

Varulagret utgjorde en väsentlig tillgång för transportbolaget. Av A-sons dokumentation framgår inte att han har utfört några godtagbara kontroller av varulagret. Han har inte heller i sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har haft grund för att godta vare sig varulagrets existens eller dess värde. RN drar därför slutsatsen att granskningen av transportlagrets varulager har varit bristfällig. A-son har således inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

5 Mediabolaget

5.1 Förstagångsrevision

A-sons revisionsberättelse för mediabolaget är daterad den 29 mars 2009. Han har i denna informerat om att han valdes till revisor efter räkenskapsårets utgång och att han därför inte hade "observerat den fysiska inventeringen av varulagret per den 30 april 2008". Han har tillagt att det inte var möjligt att "verifiera kvantiteterna i varulagret med andra granskningsåtgärder". Han har i revisionsberättelsen vidare anmärkt på att värdet av immateriella anläggningstillgångar inte gick att bedöma på grund av bristfälliga underlag. Av dessa skäl kunde han inte uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. I A-son dokumentation finns inget som visar om han hade varit i kontakt med föregående revisor.

A-son har uppgett att han inte hittar några anteckningar om att han skulle ha ringt den föregående revisorn och att han "nog brustit i detta avseende."

RN gör följande bedömning.

Av RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser framgår att en revisor vid en förstagångsrevision ska vidta särskilda revisionsåtgärder och även införskaffa särskilda revisionsbevis. Enligt god revisionssed ska en revisor som har efterträtt en annan revisor ta kontakt med företrädaren. Den nye revisorn kan också skaffa sig revisionsbevis genom att gå igenom den

tidigare revisorns arbetspapper. A-son har inte tagit kontakt med mediabolagets tidigare revisor. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Felaktigheter i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08

RN har tagit del av mediabolagets årsredovisning och revisionsberättelse också för räkenskapsåret 2006/07 (då bolaget hade en annan revisor). Vid en jämförelse mellan denna årsredovisning och årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 framgår bl.a. följande. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 redovisade bolaget övriga externa kostnader med 827 534 kr och årets resultat som en förlust om 352 117 kr. I jämförelsesiffrorna för år 2007/08 har motsvarande poster tagits upp till 758 648 kr respektive som en förlust om 283 233 kr. Räkenskapsåret 2006/07 togs kundfordringar upp till 614 653 kr och balansomslutningen till 1 206 738 kr. I jämförelsesiffrorna för år 2007/08 togs motsvarande poster upp till 683 537 kr respektive 1 275 623 kr. Summa eget kapital redovisades som en minuspost om 2 117 kr i årsredovisningen för år 2006/07 och som en pluspost om 66 767 kr i jämförelsesiffrorna i årsredovisningen för år 2007/08, dvs. med en differens om 68 884 kr.

Immateriella anläggningstillgångar redovisades på följande sätt i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07: "Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten 49 540 kr samt Goodwill 267 432 kr." I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 redovisades jämförelsesiffrorna enligt följande: "Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten 267 432 kr samt Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar 49 540 kr."

Enligt resultaträkningen uppgick bolagets personalkostnader till 485 244 kr för år 2007/08. I en not informeras dock om att personalkostnader för samma år uppgick till 640 399 kr. Efter rubriken Aktiekapital i balansräkningen anges "0 aktier". Under Redovisningsprinciper upplyses om principerna för avskrivning av materiella anläggningstillgångar. Det saknas dock helt notinformation om bolagets redovisning av immateriella anläggningstillgångar.

A-son har anfört följande.

Han har på en kopia av årsredovisningen, benämnd "arbetsex", noterat avvikelser i jämförelsekolumnen mot inlämnad årsredovisning för det närmast föregående räkenskapsåret. Differensen bestod i att övriga externa kostnader och posten kundfordringar var 69 000 kr högre respektive lägre. Han bedömde dessa fel som oväsentliga i sammanhanget. Vad gäller övriga felaktigheter har han uppgett att bolaget hade fått ett sista datum från Bolagsverket för att komma in med årsredovisning, annars skulle bolaget likvideras. Det fanns ett antal "formella brister" men dessa hade enligt hans bedömning inte förändrat en intressents bedömning av bolaget.

RN gör följande bedömning.

Av RS 200 Mål och generella principer för en revision, punkt 4SE, framgår bl.a. att revisorn ska iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar. De etiska reglerna för detta ansvar avser bl.a. professionell kompetens och omsorg.

A-son har till RN sänt in en årsredovisning på vilken han har antecknat andra jämförelsesiffror för kundfordringar, övriga externa kostnader och årets resultat. Det finns dock ingenting i hans dokumentation som visar att han utredde skälen till differenserna eller att han gjorde någon bedömning av om rättelser skulle ske eller upplysningar lämnas. Vad gäller de övriga felaktigheterna i årsredovisningen finns inga anteckningar som visar att A-son har uppmärksammat dessa. Som framgått ovan har han anfört tidsbrist som förklaring till att han godtog felen. Han accepterade årsredovisningen och avgav sin revisionsberättelse för att

förhindra att bolaget försattes i likvidation. En sådan önskan att ”hjälpa” en revisionsklient att undgå en myndighetssanktion av detta eller liknande slag kan dock under inga omständigheter försvara ett avsteg från de regler som en revisor skall iaktta i sin yrkesutövning. A-son har genom sitt agerande allvarligt åsidosatt god revisionssed.

5.3 Kontrollbalansräkning

Som har framgått ovan redovisade moderbolaget eget kapital med minus 2 117 kr i den till Bolagsverket ingivna årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 (bolagets första verksamhetsår).³ I förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för detta räkenskapsår uppges att bolaget hade upprättat en kontrollbalansräkning som visade att det egna kapitalet var intakt. Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 uppgick bolagets eget kapital uppgick till minus 466 032 kr per balansdagen den 30 april 2008. I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08 uppges bl.a. följande: ” Bolaget har förbrukat sitt egna kapital och kontrollbalansräkning har gjorts.” I den dokumentation som A-son ursprungligen sände in till RN fanns inga handlingar avseende någon kontrollbalansräkning eller något yttrande. RN har därför förelagt A-son att skicka in kopior av kontrollbalansräkningen och sitt yttrande över denna.

A-son har uppgett att den kontrollbalansräkning som avses i förvaltningsberättelsen var upprättad ”långt före [hans] tid som revisor” och att den hade granskats av bolagets föregående revisor.

A-son har till RN skickat in en kontrollbalansräkning som är daterad den 24 april 2007 med värdatedum den 28 februari 2007. Bolagets dåvarande revisor har avgett en granskningsberättelse över kontrollbalansräkningen som är daterad den 24 april 2007. I denna har bl.a. gjorts justeringar med 100 000 kr på grund av ”egen kapitalinsättning” och med 68 000 kr på grund av att aktieägare efterskänkte lån och semesterlöneskulder. Någon ytterligare kontrollbalansräkning eller yttrande har A-son inte sänt in till RN.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att mediabolaget lämnade information i förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08 om att en kontrollbalansräkning hade upprättats. Av A-sons uppgifter till RN framgår dock att denna kontrollbalansräkning hade upprättats under det närmast föregående räkenskapsåret. Informationen i förvaltningsberättelsen var således missvisande. Genom att godta denna missvisande information har A-son åsidosatt god revisionssed.

5.4 Fortsatt drift samt missvisande information i förvaltningsberättelsen

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 och A-sons revisionsberättelse är daterade den 29 mars 2009. I förvaltningsberättelsen för detta år lämnas bl.a. följande information: ”Bolaget har påbörjat företagsrekonstruktion som har genomförts efter räkenskapsårets utgång.” Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde någon bedömning av förutsättningarna för fortsatt drift. I hans revisionsberättelse finns inte heller någon information om förutsättningarna för fortsatt drift. RN har förelagt honom att kommentera dessa omständigheter.

A-son har uppgett att den företagsrekonstruktion som inleddes den 17 januari 2008 upphörde den 26 maj 2008. Han har tillagt att rekonstruktionen såvitt han känner till inte gav något ”som

³ Enligt jämförelsesiffrorna i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 hade dock det egna kapitalet uppgått till 66 767 kr per balansdagen den 30 april 2007. Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr.

helst resultat". Han har därefter på RN:s kompletterande fråga uppgett att han tolkade skrivningen i förvaltningsberättelsen att rekonstruktionen hade "genomförts" som att den hade "avslutats".

Vad gäller frågan om förutsättningarna för fortsatt drift har A-son påtalat att han i sin revisionsberättelse har skrivit att bolaget hade ett negativt eget kapital och att stämman hade att behandla frågan om likvidation. Han anser det självklart att han på grund härav ifrågasatte bolagets möjligheter till fortsatt drift.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan innehåller förvaltningsberättelsen inte någon information om att företagsrekonstruktionen avslutades utan framgång redan i maj 2008. Den information som lämnas i förvaltningsberättelsen om att en företagsrekonstruktion hade påbörjats och "genomförts" måste därför anses vara vilseledande. Det ankom på A-son att påtala för styrelsen att information tydligt måste lämnas om att rekonstruktionen hade avslutats utan resultat. Om styrelsen inte vidtog rättelse, skulle han i sin revisionsberättelse ha lämnat egen information om detta. Genom att underlåta detta har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570 Fortsatt drift (RS 570) 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 punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. 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 den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Detta framgår av punkterna 32–34 i RS 570.

I årsredovisningen för mediabolaget angavs att den var upprättad enligt årsredovisningslagen. Vidare informerades om att en företagsrekonstruktion hade påbörjats och "genomförts" efter räkenskapsårets utgång. Av årsredovisningen kan dock inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Det registrerade aktiekapitalet var emellertid, vid en beräkning enligt årsredovisningslagens regler, förbrukat sedan två år tillbaka. Vidare kände A-son till att rekonstruktionen hade avslutats utan resultat. Förhållandena var därmed sådana att det fanns stor anledning för A-son att överväga dels det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättades, dels konsekvenserna av att företagsrekonstruktionen hade avslutats utan resultat. Som har framgått ovan har A-son anført att han hade lämnat information i revisionsberättelsen om att bolaget hade ett negativt eget kapital och att stämman hade att behandla frågan om bolagets likvidation. RN finner att A-son därmed hade informerat om att skuldernas belopp översteg tillgångarna värde (insufficiens) och att styrelsen av den anledningen hade att överväga frågan om likvidation. I detta fall fanns det dock anledning för A-son att också överväga huruvida bolaget var på obestånd (insolvent) eftersom en företagsrekonstruktion hade avslutats utan resultat. I detta fall skulle A-son för styrelsen ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Han skulle dessutom i sin revisionsberättelse särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

5.5 Immateriella anläggningstillgångar

A-son har i sin revisionsberättelse uppgett att värdet av immateriella anläggningstillgångar inte kunde bedömas på grund av bristfälliga underlag. Av den dokumentation som A-son har skickat in till RN framgår dock inte om han efterfrågat några underlag. RN har förelagt honom att kommentera detta.

A-son har anfört följande. Han försökte vid ett par tillfällen ringa den ansvarige hos bolaget utan att få kontakt. Han var i kontakt med bolagets redovisningskonsult och informerades då om att underlag saknades även per närmast föregående balansdag. Underlag saknades även till de två poster om totalt 128 000 kr som per den 30 april 2008 hade bokförts som tillkommande immateriella tillgångar. Han kom sedan att diskutera detta med den ansvarige hos bolaget, i samband en muntlig avrapportering efter att revisionen hade avslutats. Denne hade då inga invändningar mot att han anmärkte på att det saknades underlag för de aktuella posterna.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste agera aktivt för att erhålla de revisionsbevis som behövs för revisionen. Det är därför inte godtagbart att i en revisionsberättelse anmärka på en post utan att ha gjort några egentliga försök att erhålla underlag rörande posten. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han försökte att få sådana underlag från bolaget som krävdes för att han skulle kunna göra en bedömning av posten immateriella anläggningstillgångar. Genom sin passivitet och genom att göra uttalanden i revisionsberättelsen som han saknade grund för har han åsidosatt god revisionssed.

5.6 Varulager

A-son har i revisionsberättelsen lämnat följande information beträffande posten varulager. ”Jag har inte observerat den fysiska inventeringen av varulagret per den 30 april 2008, eftersom jag valdes till revisor i bolaget först senare. Det har inte varit möjligt för mig att verifiera kvantiteterna i varulagret med andra granskningsåtgärder.” Av dokumentationen framgår att en betydande uppvärdering hade skett av det lager som per närmast föregående balansdag hade skrivits ned på grund av inkurans. A-son har antecknat att den ”kraftiga uppvärderingen synes märklig”. I årsredovisningen togs råvaror och förnödenheter upp som ett positivt belopp som minskade rörelsens kostnader med 907 000 kr. Enligt A-sons anteckningar hade en del av lagret som tidigare hade ”inkuransbedömts” nu redovisats ”fullt ut”. Det framgår inte av A-sons dokumentation om han gjort några försök att i efterhand verifiera lagrets existens och värde. A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara varför han i revisionsberättelsen inte har informerat om att en, enligt honom inte godtagbar, uppvärdering hade skett av posten varulager.

A-son har uppgett följande.

Det ”uppskrivna” lagret hade i tidigare bokslut bedömts som inkurant och därför redovisats till noll i värde. I bokslutet för räkenskapsåret 2007/08 gjorde bolagets företrädare en ny bedömning och ansåg då att lagret skulle gå att sälja, varför det återigen värderades till anskaffningsvärdet. Han såg dessa olika värderingar av lagret som ett försök från bolagets sida att styra årsresultatet i önskad riktning. Han bedömde själv att de aktuella delarna av lagret torde vara mycket svårsålda och därmed sannolikt inkuranta, med ett verkligt värde som klart understeg det historiska anskaffningsvärdet. Om det var så att en förändrad inkuransbedömning mellan åren var att betrakta som en otillåten uppskrivning, har han dock missat detta. Eftersom han hade uttalat sig om varulagret i revisionsberättelsen, ansåg han att det var tillräckligt.

RN gör följande bedömning.

Som har framhållits i avsnitt 5.5 måste en revisor agera aktivt för att erhålla de revisionsbevis som behövs för revisionen. Det är inte godtagbart att i en revisionsberättelse anmärka på en post utan att ha gjort några egentliga försök att erhålla underlag. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han hade försökt att erhålla sådana underlag från bolaget som krävdes för att kunna bedöma varulagrets existens och värde. Genom sin passivitet och genom att göra uttalanden i revisionsberättelsen som han saknade grund för har han åsidosatt god revisionssed.

Det åligger en revisor att i sina revisionsberättelser redogöra på ett klart och tydligt sätt för de slutsatser som har framkommit vid hans eller hennes granskning. Som har framgått ovan har A-son i revisionsberättelsen uttalat att han inte hade haft möjlighet att ”verifiera kvantiteterna i varulagret”. I yttranden till RN har han dock uppgett att han var tveksam till den stora uppvärdering av lagret som hade skett. Även denna osäkerhet om uppvärderingen, som hade stor påverkan på bolagets resultat, skulle ha framgått av revisionsberättelsen. RN finner att A-sons information i revisionsberättelsen beträffande varulagret är ofullständig och inte uppfyller de grundläggande kraven på tydlighet. Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

5.7 Långfristiga skulder samt leverantörsskulder

RN har noterat att posten långfristiga skulder i balansräkningen togs upp till 779 000 kr (motsvarande 34 procent av balansomslutningen).⁴ A-son har antecknat att underlag saknades till samtliga delposter som ingick i denna post. Av hans dokumentation framgår dock inte om han har efterfrågat några underlag. RN har förelagt honom att kommentera detta och att förklara varför han i sin revisionsberättelse inte informerade om avsaknaden av underlag till detta väsentliga belopp.

A-son har i den delen anfört följande. Han borde ha nämnt i revisionsberättelsen att långfristiga skulder saknade underlag. Detta är ett förbiseende från hans sida. Han efterfrågade underlag från bolagets redovisningskonsult men denne hade inte tillgång till saldobesked över skulderna.

I den delen har A-son uppgett att bolaget per balansdagen den 30 april 2008 var under rekonstruktion och i likviditetskris, att han granskade vissa fakturor i reskontran men att några betalningar inte hade skett fram till tidpunkten för revisionen.

A-son har tillagt att revisionen måste ses mot bakgrund av att den utfördes under mycket speciella omständigheter. Han fick uppdraget som revisor i ett sent skede, när bolaget befann sig under likvidationshot på grund av att årsredovisningen inte hade skickats in till Bolagsverket. 95 procent av bolagets tillgångar utgjordes av immateriella tillgångar och varulager, vilket gjorde att de flesta andra posterna kändes oväsentliga. Han har dock i efterhand insett att han borde ha anmärkt i sin revisionsberättelse på ytterligare brister, utöver varulager och immateriella tillgångar.

RN gör följande bedömning.

⁴ Balansomslutningen uppgick enligt årsredovisningen till 1 850 000 kr och eget kapital till minus 466 000 kr. Vid beräkning av andel i relation till balansomslutningen har korrigering skett för eget kapital, dvs. Beräkningen har utgått från att balansomslutningen uppgick till 2 316 000 kr (1 850 000+466 000).

RN konstaterar att A-son inte hade grund för att godta vare sig posten långfristiga skulder eller posten leverantörsskulder. Det är inte tillräckligt att, som A-son har gjort, nöja sig med att bolagets redovisningskonsult inte hade tillgång till erforderliga underlag. Om A-son hade vidtagit aktiva åtgärder och tagit kontakt med bolaget och trots detta inte hade fått tillgång till erforderliga revisionsbevis, skulle han i sin revisionsberättelse ha informerat om att han inte kunde bedöma dessa poster på grund av avsaknaden av underlag. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN, har gjort sannolikt att han hade försökt att erhålla de underlag från bolaget som krävdes för att han skulle kunna ta ställning till de aktuella posterna. Genom sin passivitet har han åsidosatt god revisionssed.

6 Stereobolaget

Bolaget bedrev försäljning i butik. A-son har antecknat att bolaget tog fram kassakvitton som fördes över till en sammanställning. RN konstaterar att det som A-son benämner kassakvitton är en utskrift för varje köp som förs över till en manuell sammanställning. I dokumentationen finns kopior av några sådana sammanställningar (benämnda "kassaredovisning"). Vidare finns kopior av några "dagsavslut", som är summan av en dags kortbetalningar.

Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte efterfrågat eller granskat några tömningskvitton (z-kvitton) eller några kontrollremсор. Det finns inte heller något som visar om han utförde några kontroller för att bedöma tillförlitligheten i bolagets kontanthantering och kassaredovisning. RN har förelagt honom att kommentera detta och att beskriva eventuella kontroller.

A-son har anfört följande.

Kontanthantering och kassaredovisning är ett svårt område för många företag. De äldre system som många företag har för sin kassahantering saknar ofta en adekvat funktionsbeskrivning vilket medför att man som revisor blir hänvisad till att göra vissa stickprov och rimlighetskontroller. Han avser att göra en mer noggrann rutinutredning med anledning av den nya kassaregisterlagen som trätt i kraft år 2010.

I föreläggandet till A-son har RN särskilt efterfrågat dokumentation av den granskning av bolagets kontanthantering och kassarutiner under föregående räkenskapsår. A-son har dock inte tillställt RN någon sådan dokumentation.

RN gör följande bedömning.

Stereobolaget bedrev försäljning i butik varför det vid revisionen av bolaget var av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning. Den enda åtgärd i det avseendet som framgår av A-sons dokumentation är att han har antecknat att bolaget tog fram enskilda kvitton (i hans anteckningar benämnda kassakvitton) som fördes över till en manuell sammanställning. RN konstaterar att det i detta manuella system inte finns något som säkerställer att samtliga enskilda kvitton faktiskt förs över till de manuella sammanställningarna. En sådan kontroll skulle i stället kunna ske genom en granskning av z-kvitton och kontrollremсор. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han dock inte övervägt någon sådan, mera relevant kontrollmetod. RN finner att A-son inte har gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt har granskat stereobolagets kontanthantering och kassaredovisning. Han har därmed inte heller gjort sannolikt att han har haft tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

7 Svetsbolaget

Av A-sons dokumentation framgår att svetsbolaget innehade 50 procent av aktierna i ett annat bolag. I årsredovisningen benämns bolaget intressebolag. Den enda upp-lysning om intressebolag som lämnas i not är följande: ”50 st A-aktier i [X] AB motsvarande 50 [procent] av röster och kapital.” Det framgår inte av dokumentationen om A-son har övervägt huruvida informationen i årsredovisningen var fullständig vad avsåg intressebolag.

Bolaget redovisade kundfordringar med 2 905 000 kr. Av uppgifter i en not framgår att bolagets fakturabelåning uppgick till 1 260 000 kr per balansdagen den 30 april 2008. I årsredovisningen redovisades dock endast företagsinteckningar och fastighetsinteckningar som ställda säkerheter. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde någon utredning av huruvida de belånade kundfordringarna var ställda som pant.

Bolaget redovisade varulager till 2 728 000 kr (motsvarande 36 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation rörande denna post består av ett försättsblad och lagerlistor om 86 sidor. Han har antecknat att han tog några stickprov på inköspriser mot fakturor men att det var ett ”litet stickprov p.g.a. svårt att hitta rätt artiklar”. I dokumentationen finns tre fakturakopior med anteckningar som rör fem artiklar. Vidare finns några noteringar på lagerlistorna som visar att ett fåtal priskontroller har skett mot dessa listor. Det framgår dock inte av A-sons dokumentation om han har gjort någon kontroll av lagrets existens. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och att beskriva eventuella kontroller.

A-son har uppgett följande.

Han uppmärksammade inte att upplysningarna i årsredovisningen angående intressebolaget inte uppfyllde alla krav enligt årsredovisningslagen. Detta kommer att åtgärdas i kommande årsredovisningar. Att information saknas i årsredovisningen beträffande belånade kundfordringar var ett förbiseende som har rättats till i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09.

Med uttrycket ”svårt att hitta rätt artiklar” avsåg han att det var ett mycket tidsödande kontrollmoment då lagret bestod av ett stort antal artiklar och ett stort antal leverantörsfakturor under ett år. Hans stickprov omfattade vid den aktuella revisionen endast fem artiklar. Han hade varit revisor i bolaget under en lång följd av år och hade aldrig varit med om att artiklar hade värderats till något annat pris än inköspris och han bedömde därför risken för felaktig prissättning som mycket liten. Han har inte någon ”dokumenterad närvaro” vid inventering under de närmast föregående räkenskapsåren. Vid sina besök hos bolaget – som normalt sker ett par tre gånger per år – har han dock fått en god överblick över större delen av lagret. Han skulle därför observera om det inträffade en större kvantitetsförändring. Han har dessutom en mer eller mindre kontinuerlig kontroll över bolagets rapporter, som han granskar översiktligt under året och kommenterar till bolagets styrelse/ägare. Han granskar därvid bland annat bolagets omsättning och bruttovinster. Han anser att han hade en god grund för sin bedömning att inventerade kvantiteter var korrekta. I vart fall har eventuella felaktigheter inte varit väsentliga för bolagets resultat och ställning.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 8 § första stycket årsredovisningslagen framgår att om ett företag äger eller innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag ska det lämna uppgift om det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital samt det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats. Vidare ska anges företags kapitalandel i det andra företaget och antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företags balansräkning. Som har framgått ovan saknades merparten av denna

information i svetsbolagets årsredovisning. Genom att inte uppmärksamma bristen har A-son åsidosatt god revisionssed.

Av 3 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att ställda panter och ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen i en balansräkning. Enligt bilaga 1 till nämnda lag ska panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas som avsättningar redovisas under rubriken Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser. Vid RN:s utredning har framkommit att svetsbolaget i strid med årsredovisningslagen hade underlåtit att i balansräkningen redovisa det värde till vilket belånade kundfordringar ställts som panter. RN konstaterar att A-son inte heller i detta fall hade reagerat på att bolaget inte hade iakttagit god redovisningssed vid upprättande av sin årsredovisning. Genom att inte uppmärksamma detta fel har A-son åsidosatt god revisionssed.

När varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. Detta framgår av RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster. Posten varulager var svetsbolagets mest väsentliga tillgång. Det ankom därför på A-son att utföra granskningar med sådan inriktning och omfattning att han hade grund för att kunna uttala sig om varulagrets existens och värde. Han har emellertid varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att hans granskning i detta avseende har varit tillräcklig. Han har därför inte haft grund för att godta vare sig varulagrets existens eller värde. Dessa brister i hans granskning har inneburit att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar samt förslag till vinstdisposition. Genom att ändå göra detta har han allvarligt åsidosatt god revisionssed.

8 RN:s sammanfattande bedömning

RN har kunnat konstatera ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete, flera av dessa mycket allvarliga. A-son har inte genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han har utfört godtagbara granskningar av väsentliga resultat- och balansposter och väsentliga rutiner i fyra av de fem revisionsuppdrag som har ingått i RN:s granskning av hans revisionsdokumentation. RN drar därför slutsatsen att sådana granskningar inte har genomförts. Dessa omständigheter innebär att han i tre av bolagen inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I det fjärde bolaget, där han varken har tillstyrkt eller avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna, har han inte gjort tillräckliga ansträngningar för att erhålla erforderliga revisionsbevis för sina uttalanden i revisionsberättelsen.

Vidare har RN funnit att A-son inte i erforderlig grad har granskat händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har också underlåtit att följa upp huruvida motiverade yttranden till utdelningsförslag hade upprättats. I ett bolag, med negativt eget kapital, har han inte uppmärksammat att bolaget lämnade vilseledande information i förvaltningsberättelsen och han har inte uttalat sig i revisionsberättelsen om den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Vad gäller detta bolag har han inte heller varit i kontakt med tidigare revisor. Han har inte iakttagit professionell omsorg vid sin granskning av bolagets årsredovisning och vid utformningen av sin revisionsberättelse.

RN konstaterar att A-son genom sina försummelser allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget mycket allvarligt. RN finner dock att åtgärden kan stanna vid en varning. Det antecknas att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt, som är fallet vid en bedömning av A-sons revisionsverksamhet, inom ett till två år efter den

meddelade disciplinära åtgärden brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.