

D 13

1 Inledning

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

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son utsågs den 25 april 2007 till huvudansvarig revisor i ett börsnoterat aktiebolag (bolaget eller moderbolaget) som bedrev utvecklingsverksamhet. Bolagets verksamhet hade startat under år 1997 och bolaget var sedan år 1998 noterat på Nordic Growth Market NGM Equity (NGM). Vid utgången av räkenskapsåret 2009 var bolaget moderbolag i en koncern omfattande totalt 13 bolag i Sverige och utomlands. Efter beslut av bolagsstämman försattes bolaget den 28 oktober 2010 i likvidation. A-son har lämnat revisionsberättelser för räkenskapsåren 2007 – 2010 samt även granskat styrelsens avgångsredovisning i samband med bolagets likvidation i oktober 2010.

RN:s utredning har begränsats till räkenskapsåren 2008 – 2010 och myndigheten har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget avseende räkenskapsåren 2008 och 2009. RN har därutöver i vissa delar tagit del av hans revisionsdokumentation avseende bolagets dotterbolag.

2 Avstyrkande av ansvarsfrihet

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 avstyrkte A-son ansvarsfrihet för styrelseledamöterna NN och YY, varvid han angav följande.

”Av förvaltningsberättelsen framgår att bolaget funnit att [NN] (styrelseledamot från den 1 januari – den 30 juni 2009) i flera avseenden misskött sitt uppdrag som styrelseledamot i bolaget. Av densamma framgår att även [YY] (styrelseledamot från den 1 januari 2009 – den 12 april 2010) har misskött sina åligganden. Vid förvaltningsrevisionen har vi tagit del av bolagets utredning avseende dessa personers ageranden. Det kan inte uteslutas att de företagit sådana åtgärder eller gjort sig skyldiga till sådana försummelser att bolaget lidit ekonomisk skada. Vi avstyrker därför att årsstämman beviljar [NN] och [YY] ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

I förvaltningsberättelsen har angetts följande.

”[NN], som var styrelseledamot i bolaget fram till 30 juni, tillika verkställande direktör i [ett engelskt dotterbolag], avskedades den 26 augusti sedan det bland annat med anlitan av extern expertis konstaterats att han på flera punkter grovt åsidosatt sina skyldigheter mot Bolaget och andra koncernföretag. Han har förutom ekonomiska tillgrepp, dataintrång, och otillåten sidoverksamhet, lämnat styrelsen vilseledande information i flera avseenden samt spridit konfidentiell information till utomstående. I den senare delen har även styrelseledamoten [YY] medverkat. [YY] avgick på egen begäran ur styrelsen 12 april 2010. [NN] har stämt bolaget inför ”Industrial tribunal” i London och hävdade att avskedandet inte varit korrekt, någon reserv har ej ansetts erforderlig då styrelsen gör den bedömningen att avskedandet grundades på omfattande kontraktsbrott.”

A-son har i revisionsdokumentationen gjort anteckningar i enlighet med vad som framgår av förvaltningsberättelsen enligt ovan. Därutöver har han angett att han under revisionen inte har kunnat påvisa skada men att det inte kunde uteslutas att skada skett och att bolagets egen utredning av händelserna alltför pågick. Vad gäller de ekonomiska tillgrepp som har lagts NN till last har han antecknat att det var fråga om uttag i strid mot attestregler i ett engelskt dotterbolag. Slutligen har han angett att han har ”tagit del av information rörande styrelseledamoten [YY] och styrelsens påstående att även han har misskött sina åtaganden som styrelseledamot. Även dessa påståenden avser misstänkta insiderbrott.”

I dokumentationen finns också e-postkorrespondens mellan bolagets verkställande direktör och det engelska dotterbolagets vice verkställande direktör, varigenom den senare informerades om att NN och YY m.fl. hade planerat för ett övertagande av bolaget. Materialet innehåller flera e-postmeddelanden från NN och YY. E-postmeddelandena innehåller material i form av affärsplaner och en ny bolagsstruktur som hade upprättats av en engelsk finansiell rådgivare. Den aktuella korrespondensen utväxlades under perioden 23 – 30 juli 2009.

Den revisionsbyrå som A-son är verksam vid genomförde under hösten 2009 en s.k. forensic-utredning på uppdrag av bolagets styrelse. I uppdragsbrevet, som är daterat den 21 september 2009, angavs att uppdraget avsåg faktainsamling och analys av en f.d. anställds misstänkta otillbörliga användning av bolagets IT-verktyg, huvudsakligen under perioden 1 augusti – 5 september 2009. I utredningen angavs bl.a. att den f.d. anställda – som sedermera har utpekats som NN – under den angivna perioden hade gjort intrång i bolagets IT-verktyg och att detta hade skett via YY:s inloggning i England. Vidare angavs att e-postmeddelanden hade skickats från YY:s e-postadress vid bolaget den 17 oktober 2010 till en e-postadress som har spårats till NN. Det framgick dock inte vad som hade skickats med detta e-postmeddelande, eftersom dokumenten hade raderats omedelbart efter det att meddelandet hade skickats.

I dokumentationen återfinns även ett brev till bolagets ledning från NN. I brevet bestrider NN grund för avsked och vad som i övrigt lagts honom till last i förvaltningsberättelsen. Vad avser de otillåtna uttagen och att han skulle ha använt bolagets medel för privata kostnader framhåller han att samtliga uttag har gjorts till täckande av utlägg som han haft inom ramen för sitt uppdrag. NN hänvisar i brevet till en bilaga, som inte återfinns i dokumentationen, i vilken det enligt honom finns underlag för de gjorda uttagen. Därutöver återfinns ett omfattande svaromål, upprättat av bolagets juridiska ombud i den arbetsrättsliga tvist som omnämns i förvaltningsberättelsen. I svaromålet redogörs bl.a. för omständigheter som pekar på att NN i samförstånd med YY tillsammans med investerare haft planer på att ta över bolaget och omvandla detta från ett publikt till ett privat aktiebolag.

A-son har anfört följande.

NN entledigades som styrelseledamot med verkan från den 30 juni 2009 men behöll under viss tid sin anställning som marknadsdirektör i bolaget. Sedan bolagets verkställande direktör fått kännedom om den mailkorrespondens som visade att NN tillsammans med investerare planerade ett övertagande av bolaget, innefattande en ny bolagsstruktur där vissa av de befintliga befattningshavarna inte ingick, fick NN per den 27 augusti 2009 även lämna sin anställning inom bolaget. Vid senare kontakter med bolagets verkställande direktör framkom även att bolagets företrädare ansåg sig ha tillräckliga bevis för att NN genom att använda information som fanns tillgänglig i bolagets IT-system hade agerat illojalt mot bolaget genom att försöka ta över verksamheten, troligen i samarbete med YY. Detta föranledde även bolaget att polisanmäla NN.

I den arbetsrättsliga process som följde på NN:s avsked utredde bolagets juridiska ombud de åtgärder som hade föranlett avskedandet, vilka sammanfattades i ett skriftligt svaromål. Även i detta togs omständigheter upp som pekade på att NN, i samförstånd med YY, hade vidtagit åtgärder i syfte att ta över bolagets verksamhet. Till grund för svaromålet låg dels bolagets egen utredning, dels den utredning som revisionsbyråns forensic-avdelning hade genomfört på

uppdrag av bolaget. Eftersom ombudet hade att rätta sig efter brittisk god advokatsed, ansåg A-son sig rimligen kunna utgå från att de omständigheter som tagits upp där hade verifierats av advokatbyrån och således kunde betraktas som sakligt grundade.

Redan genom bolagets utredning och svaromålet stod det klart för honom att NN, i samarbete med YY och i strid med styrelsens intentioner, hade haft för avsikt att ta över bolaget med hjälp av nya investerare. En sådan förändring i ägarstrukturen behövde inte i sig innebära en ekonomisk skada för bolaget. Det väsentliga var de metoder som dessa personer vidtog i syfte att ta makten över bolaget. Det var uppenbart att särskilt NN hade för avsikt att så långt som möjligt smutskasta bolaget och dess ägare i syfte att sänka börskursen och på så sätt underlätta för en ny ägarkonstellation att ta över. De externa konsulterna som NN och YY hade anlitat kunde enligt hans bedömning rimligen inte ha fått uppdraget senare än under våren 2009.

Vad gäller NN specifikt tog A-son fasta på att denne hade gjort sig skyldig till olovligt uttag från det engelska dotterbolagets medel i februari 2009 och att någon återbetalning inte hade skett. Under ett besök i Storbritannien i februari 2010 tog han del av underlagen för uttaget, som hade skett i strid med dotterbolagets attestrutiner. NN var vid tidpunkten även verkställande direktör i det dotterbolaget. I egenskap av styrelseledamot i bolaget ålåg det NN att utöva tillsyn även över verksamheten i dotterbolaget. I och med att han hade gjort sig skyldig till ett olovligt uttag kunde det ifrågasättas om han hade skött detta åtagande och det kunde inte uteslutas att han genom åtgärden i dotterbolaget hade gjort sig skyldig till sådana försummelser som kunde föranleda ersättningsskyldighet.

Det fanns även grund för att påstå att NN redan under första halvåret år 2009 genom nyttjande av bolagets medel hade gjort affärer i eget intresse och att han inte sällan hade lämnat felaktig information till bolagets styrelse. På det hela taget stod det klart att NN hade uppvisat ett illojalt beteende som kunde vara till väsentligt förfång för bolaget. Sammantaget var det uppenbart att det förelåg grund för avstyrkandet på grundval av åtgärder som NN måste ha vidtagit innan han entledigades som styrelseledamot. Åtgärderna var av sådan karaktär att de inte kunde särskiljas från hans uppdrag som styrelseledamot i bolaget.

A-son tog under oktober 2009 del av ett brev från NN till bolagets ledning, där NN bestred att det fanns grund för uppsägningen av honom och även bestred vad som i övrigt hade lagts honom till last. Han har inte tagit del av den bilaga som NN hänvisar till i brevet, i vilken det enligt NN fanns underlag som visade att det ovan nämnda uttaget hade gjorts för legitima utlägg. A-son efterfrågade bilagan direkt från NN, som dock inte återkom med denna till honom. Mot bakgrund av de uppgifter som angavs i brevet tog A-son kontakt med bolagets svenska juridiska ombud, som bedömde att NN:s uppfattning saknade grund. För att ytterligare bilda sig en egen uppfattning av situationen kallade han till ett möte med bolagets styrelseordförande, verkställande direktören, bolagets advokater och representanter från en stor ägare. Vid mötet gjordes en grundlig genomgång av NN:s påståenden och det förklarades tydligt att NN saknade grund för sin uppfattning.

Genom de angivna åtgärderna anser han sig ha vinnlagt sig om att ta del av båda sidors uppfattning, i syfte att bilda sig en välgrundad och objektiv uppfattning i ansvarsfrihetsfrågan. De granskningsåtgärder som han vidtog utgjorde efter objektiv bedömning tillräckliga revisionsbevis för hans uttalanden.

Vad sedan gäller YY hade han ingen personlig kontakt med denne inför avlämnandet av revisionsberättelsen. Någon sådan kontakt var inte erforderlig då det omfattande utredningsmaterialet som förelåg utgjorde tillräcklig grund för avstyrkandet. Det som var något oklart i forensic-utredningen var om YY personligen hade loggat in i bolagets IT-system vid tidpunkten då känsligt material hade skickats därifrån till NN. Det stod dock klart att någon hade fått tillgång till YY:s inloggningsuppgifter och därigenom kunde skicka informationen till NN. Med hänsyn till de planer på att ta över bolagets verksamhet som YY hade i samarbete med NN

framstod det som uppenbart att inloggningen den 17 oktober 2009 måste ha skett med YY:s vetskap och godkännande. Sammantaget var omständigheterna sådana att A-son ansåg att det ålåg honom att rekommendera stämman att inte bevilja ansvarsfrihet för YY. Därutöver hade bolaget initierat ytterligare utredning som inte var klar vid tidpunkten för avgivande av revisionsberättelse. I det läget hade det varit direkt olämpligt att rekommendera årsstämman att bevilja YY ansvarsfrihet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Enligt paragrafens andra stycke gäller vidare att om revisorn har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till åtgärd eller underlåtenhet som kan föranleda ersättningsskyldighet ska detta anmärkas i revisionsberättelsen. Det framgår av förarbetena till bestämmelsen att revisorns uttalande är avsett att ge bolagsstämman ledning och ska kunna läggas till grund för dess beslut om huruvida en styrelseledamot och den verkställande direktören ska beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.¹

Enligt RS² 500, *Revisionsbevis*, ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelse på. Vidare ska revisorn enligt RS 209 *Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* i sin granskning av förvaltningen skaffa revisionsbevis för om en åtgärd eller försummelse av styrelseledamot kan leda till ersättningsskyldighet gentemot bolaget enligt 29 kap. 1 § aktiebolagslagen och, om så är fallet, avstyrka ansvarsfrihet för den styrelseledamoten. Revisorn ska vidare i revisionsberättelsen rapportera resultatet av granskningen och eventuella anmärkningar.

Frågan om ansvarsfrihet avser uteslutande sådant skadeståndsansvar gentemot bolaget som regleras i 29 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen.³

Av 29 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att en styrelseledamot som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Genom bestämmelsen uppställs ett särskilt aktiebolagsrättsligt skadeståndsansvar för styrelseledamöter. Detta ansvar är begränsat till fullgörandet av styrelseuppdraget, dvs. åtgärder som är av särskild aktiebolagsrättslig natur och hänförliga till förvaltningen av bolagets angelägenheter. En åtgärd som en styrelseledamot vidtar såsom tredje man i förhållande till bolaget omfattas inte av det angivna aktiebolagsrättsliga skadeståndansvaret, även om bolaget därigenom förorsakas skada.⁴

Till grund för sina uttalanden avseende ansvarsfrihet för NN och YY har A-son i revisionsberättelsen hänvisat till styrelsens uttalande i förvaltningsberättelsen samt till att han vid förvaltningsrevisionen hade tagit del av bolagets utredning. Något annat uttalande till ledning för bolagsstämmans beslut har han inte lämnat. Som hans uttalande var utformat måste en läsare förstå hänvisningen till förvaltningsberättelsen så att den avsåg det ovan citerade avsnittet och att vad som hade angetts där utgjorde grunden för hans uttalanden.

RN konstaterar att de uppgifter om NN som bolagets styrelse lämnade i förvaltningsberättelsen i allt väsentligt gällde skälen för att avskeda NN från hans anställning. Redan detta borde ha föranlett A-son att utreda om de omständigheter som anfördes i

¹ Prop. 1975:103 s. 433.

² RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS), eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren.

³ Prop. 2004/05:85 s. 644 och prop. 1997/98:99 s. 267 f.

⁴ Prop. 1975:103 s. 540.

förvaltningsberättelsen var att hänföra till NN i hans egenskap av arbetstagare eller om åtgärderna kunde hänföras till NN i hans egenskap av styrelseledamot.

Av utredningen framgår vidare att NN entledigades som styrelseledamot i bolaget med verkan från den 30 juni 2009 och att huvuddelen av de omständigheter som nämndes i förvaltningsberättelsen var att hänföra till tiden efter det datumet. Mot bakgrund av att det särskilda aktiebolagsrättsliga skadeståndsansvaret är begränsat till styrelseuppdragets fullgörande kan åtgärder som har vidtagits efter ett entledigande inte läggas till grund för ett ställningstagande i frågan om ansvarsfrihet.

A-son har särskilt framhållit att han vid sin bedömning tog fasta på att NN hade gjort ett ekonomiskt uttag i ett dotterbolag och att detta hade skett i strid med det dotterbolagets attestrutiner. RN noterar att den nu aktuella åtgärden visserligen hade vidtagits under en tidsperiod då NN var styrelseledamot i bolaget. Den eventuella direkta ersättningsskyldighet som skulle kunna föreligga för NN med anledning av uttaget skulle emellertid föreligga mot det engelska dotterbolaget och inte mot det svenska moderbolaget. Det finns heller inget i A-sons dokumentation eller i hans yttranden till RN som ger honom grund för slutsatsen att uttaget i sig skulle kunna föranleda skadeståndsskyldighet för NN mot det svenska moderbolaget.

RN drar av detta slutsatsen att A-son inte i tillräcklig grad utredde om de åtgärder som styrelsen hade lyft fram i förvaltningsberättelsen avseende NN var sådana att de skulle kunna leda till skadeståndsskyldighet gentemot bolaget enligt 29 kap. 1 § aktiebolagslagen och därmed borde beaktas vid ett ställningstagande i fråga om styrelseledamotens ansvarsfrihet. Den kritik som det kan ha funnits anledning att rikta mot NN för uttag i dotterbolaget har enligt RN:s mening inte haft sin plats i revisionsberättelsen för moderbolaget. Han har därmed inte haft tillräckliga revisionsbevis för den kritik som han – genom sin hänvisning till förvaltningsberättelsen – framfört mot NN. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

För att revisionsberättelsen ska kunna tjäna som underlag för bolagsstämman bedömning av frågan om ansvarsfrihet ska revisorn i revisionsberättelsen rapportera resultatet av sin granskning samt eventuella anmärkningar.⁵ Det ligger i sakens natur att denna rapportering måste vara så tydlig att den, där detta är möjligt, ger bolagsstämman faktisk vägledning för sitt beslut. A-son hade tillgång till information som han hade kunnat delge stämman. Han specificerade emellertid, varken vad gäller NN eller YY, i revisionsberättelsen vilka omständigheter som låg till grund för hans uttalanden utan lämnade endast en generell hänvisning till förvaltningsberättelsen. Förvaltningsberättelsen är i denna del allmänt hållen. Enligt RN:s bedömning var det inte möjligt för stämman att på detta underlag urskilja vilka omständigheter som låg till grund för A-sons ställningstaganden. A-sons revisionsberättelse hade därmed inte den tydlighet som den borde ha haft. Genom att avge en i detta hänseende otydlig revisionsberättelsen har han åsidosatt god revisionssed.

⁵ Prop. 1975:103 s. 432.

3 Posten Varulager i koncernredovisningen

I koncernredovisningarna för räkenskapsåren 2008 och 2009 redovisas bland omsättningstillgångarna posten Varulager med 22,9 mnkr respektive 38,9 mnkr (motsvarande 13 respektive 9 procent av koncernens totala tillgångar). I en not i koncernredovisningen för räkenskapsåret 2008 anges att varulagret har ökat med cirka 6,5 mnkr på grund av inköp av komponenter till två nya maskiner som är under tillverkning, att två maskiner har sålts internt till moderbolaget och att det i det redovisade lagervärdet för varor under tillverkning ingår direkta och indirekta tillverkningskostnader samt två maskiner. Motsvarande not i årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 innehåller likartad information.

Av revisionsdokumentationen framgår att huvuddelen av lagret utgjordes av insatsvaror för maskiner och varor under tillverkning. Färdigställda maskiner var för stadigvarande innehav som redovisas som anläggningstillgångar. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 anges vidare i verksamhetsbeskrivningen att de maskiner som tillverkas inom koncernen inte är avsedda att säljas till extern part. A-son har en promemoria i samband med granskningen av räkenskapsåret 2009 antecknat bl.a. följande. "[Maskin 2:1 och 2:2] är klassificerade som inventarier, verktyg och installationer i årsredovisningen. [Maskin 2:3] är 2009-12-31 ej helt färdigställd varför den har klassificerats som varulager – pågående arbete. Bedömningen är att det i legal mening är korrekt klassificerat. Då det framgår av årsredovisningen med all tydlighet av pågående arbeten under lagernoten bedöms klassificering i koncernen kunna accepteras även om det närmast utgör ett pågående arbete för egen räkning där det vid färdigställande blir en anläggningstillgång i [bolaget]/koncernen."

I bolagets årsredovisningar anges att koncernen upprättar koncernredovisningen i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS), sådana de antagits av EU.⁶

A-son har anfört följande.

Av revisionsdokumentationen för år 2009 framgår att maskinerna utvecklades i koncernens produktions- och tillverkningsbolag (här benämnt produktionsbolaget) där syftet var att de efter färdigställande skulle säljas till moderbolaget för ett belopp motsvarande anskaffningsvärdet. Maskinerna skulle efter färdigställandet bli en anläggningstillgång i moderbolaget och användas i rörelsen. Det varulagervärde som redovisades i produktionsbolaget utgjorde enbart en tillgång som i förlängningen skulle komma att överlåtas till moderbolaget.

Han uppmärksammade och övervägde klassificering av posten Varulager vid sin granskning. En av de frågor som han tog ställning till var om det var rimligt att posten Varulager i ett dotterbolag även i koncernredovisningen klassificerades som varulager. I bedömningen ingick om klassificeringen rimligt väl kunde anses rymmas inom IFRS-systemets ram. Som framgår av revisionsdokumentationen var hans slutsats att den kompletterade information som lämnades i noten till posten i koncernredovisningen medförde att det inte förelåg någon risk att en användare av årsredovisningen skulle vilseledas, utan att årsredovisningen gav en i allt väsentligt rättvisande bild.

Hur en tillgång klassificeras i en balansräkning påverkas av ett flertal olika faktorer. Den som står inför att redovisa tillgången, i detta fall företagsledningen och styrelsen, möter en tämligen komplex situation där olika vägval är tänkbara och klassificeringen i koncernredovisningen av en delpost som "varulager" inte kan betraktas som avgörande. IFRS-systemet ger dessutom ett inte oväsentligt utrymme för tolkning vilket medför att företagsledningen hade möjlighet att i

⁶ Sedan den 1 januari 2005 är samtliga noterade bolag inom EU i sin koncernredovisning skyldiga att tillämpa IFRS, så som de har antagits av EU. Kraven i IFRS innefattar även krav att följa utgivna International Accounting Standards (IAS-standarder).

koncernredovisningen klassificera varulagret i produktionsbolaget antingen som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Bolaget valde att inte omklassificera posten Varulager i produktionsbolaget till anläggningstillgång i koncernen eftersom bolagets uppfattning var att det var det mest tydliga för läsaren.

Tilläggsupplysningarna i noterna till posten Varulager förklarade att där ingick två maskiner som var under tillverkning. Av beskrivningen av verksamheten i årsredovisningens framgick vidare att maskinerna utvecklades av bolaget och att avsikten var att de skulle behållas inom koncernen efter färdigställande. Det var därför tydligt för bolagets intressenter att det i koncernen producerades enbart tjänster och att befintligt varulager därmed enbart var avsett för eget bruk. Att varulagret i produktionsbolaget även i koncernen klassificerades som varulager kunde mot denna bakgrund accepteras. Posten hade vidare samma värde för bolaget och kunde försvaras i samma utsträckning oavsett om den klassificerades som omsättningstillgång eller anläggningstillgång.

Slutsatsen var att den eventuella avvikelserna inte var större än att den kunde accepteras, särskilt med hänsyn till den kompletterande informationen i tilläggsupplysningarna till årsredovisningen, vilka sammantaget gav en rättvisande bild av den aktuella tillgången. Det var för honom tydligt att grund för anmärkning i revisionsberättelsen saknades.

RN gör följande bedömning.

I 4 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges att anläggningstillgång är en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Enligt IAS 2, *Varulager*, punkten 6 utgörs varulager av tillgångar

- a) som är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten,
- b) som är under tillverkning för sådan försäljning, eller
- c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Enligt IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, punkten 6 är materiella anläggningstillgångar fysiska tillgångar som

- a) innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och
- b) förväntas bli använda under mer än en period.

IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, anger att ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång bl.a. när

- a) det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel,
- b) det innehar tillgången primärt för handelsändamål, eller
- c) det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden.

RN:s utredning har visat att huvuddelen av de aktuella tillgångarna bestod av insatsvaror för maskiner som hade införskaffats specifikt för produktion av utrustning som var avsedd att användas inom koncernens verksamhet. Med hänsyn till de angivna klassificeringsreglerna i

IFRS och årsredovisningslagen drar RN slutsatsen att klassificeringen av dessa tillgångar som omsättningstillgångar i koncernredovisningen var missvisande.

Av det som A-son har anfört framgår att han i och för sig ansåg att klassificeringen av tillgångarna i koncernredovisningen kunde ifrågasättas men att den kunde accepteras mot bakgrund av tilläggsupplysningar i noter och uppgifter i verksamhetsbeskrivningen. Han har vidare anfört att värdet av posten kunde försvaras i samma utsträckning oavsett om den klassificerades som omsättningstillgång eller anläggningstillgång.

Uppdelningen mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar är viktig för att läsaren ska förstå hur likvida företags tillgångar är och därigenom kunna dra slutsatser om företags likviditet och finansiering. Denna information bör vara tillgänglig för läsaren utan att denne ska behöva ifrågasätta klassificeringen i förhållande till tilläggsupplysningar och övriga uppgifter om hur verksamheten bedrivs.

Posten Varulager redovisades i koncernredovisningen till 13 respektive 9 procent av koncernens totala tillgångar. Med hänsyn till postens väsentlighet skulle A-son ha påtalat den missvisande redovisningen för bolagets ledning och, om rättelse inte vidtogs, lämnat anmärkning om detta i sina revisionsberättelser. Genom att underlåta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Vid bedömningen av A-sons revisionsinsats måste till att börja med beaktas att det var fråga om revision av ett börsnoterat bolag. Att vara revisor i ett bolag som vänder sig till allmänheten för sin finansiering och som har noterats på en reglerad marknad innebär ett stort åtagande för en revisor. Kraven på det arbete som ligger bakom en revisors uttalanden i revisionsberättelsen för ett sådant bolag måste sättas särskilt högt samtidigt som de överväganden som revisorn i bolaget har att göra ofta är mer komplicerade än vad som är fallet i andra bolag.

RN har funnit att A-son inte har företagit en godtagbar utredning i fråga om de omständigheter som han har lagt till grund för uttalanden i revisionsberättelsen i fråga om styrelseledamöter bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Han har därmed inte haft grund för sina uttalanden i ansvarsfrihetsfrågan. Han har även brustit i sin rapportering av resultatet av den utredning som han har lagt till grund sina uttalanden. Slutligen har han accepterat en missvisande klassificering av en väsentlig tillgång i koncernredovisningen. Han har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last i ansvarsfrihetsfrågan är, mot bakgrund av att det har rört sig om revision av ett börsnoterat bolag, allvarligt. Med beaktande av de åtgärder som han ändå har vidtagit anser RN att den disciplinära åtgärden trots detta kan stanna vid erinran.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, skattedirektören Vilhelm Andersson, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Jacob Westling som har föredragit ärendet.