

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser hans revisionsuppdrag i ett aktiebolag.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation inklusive årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 2008 och 2009. Den består av granskningsplaner för respektive år. Han har antecknat att bolaget var vilande under båda räkenskapsåren. Hans revisionsberättelser för räkenskapsåren 2008 och 2009 avviker inte från standardutformningen.

2 Revisionen av räkenskapsåren 2008 och 2009 - kassa och bank

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2008 och 2009 redovisade bolaget kassa och bank med 148 tkr per balansdagarna den 31 december 2008 och 2009. Beloppet motsvarade båda balansdagarna 74 procent av den redovisade balansomslutningen.

Av A-sons dokumentation framgår inte huruvida någon granskning eller något övervägande om balansposten Kassa och bank har skett. Engagemangsbesked från bank saknas. Det finns inte några noteringar om att det funnits begränsningar i revisionen.

A-son har uppgett följande.

Han valdes som revisor i bolaget år 1997. Verksamheten har varit vilande i stort sett hela den tid han varit revisor. Företagsledaren avled år 2010. Sporadiska intäkter och kostnader har uppstått från företagsledarens verksamhet som konsult. Bolagets omsättning har inte något räkenskapsår överstigit 200 tkr.

Balansposten Kassa och bank avsåg ett banktillgodohavande. Beloppet (148 tkr) får betraktas som relativt litet vid "kommersiella förhållanden". Posten hade förhållit sig i stort sett oförändrad under en lång följd av år och svarade mot de erhållna konsultintäkter som hade uppstått vid några få tillfällen. Posten stämde regelbundet av mot redovisningen och det uppkom därvid aldrig fråga om någon egentlig avvikelse. Han erhöll information om posten genom muntliga kontakter med företagsledaren. Under år 2009 var det svårt att etablera kontakt med företagsledaren. År 2010 meddelade företagsledarens dotter att företagsledaren hade avlidit. Det framkom då också att bolaget saknade tillgångar. Det är oklart vid vilken tidpunkt tillgångarna fördes från bolaget.

Räkenskapsåren 2008 och 2009 hade dock verksamheten varit vilande och inga intäkter hade uppkommit. Det fanns inte heller några skulder. Med hänsyn härtill och till de värden som skulle kontrolleras förelåg inget uttalat väsentligt kontrollbehov av balansposten eller anledning till ytterligare revisionsåtgärder. Värdena var oförändrade från föregående år och uppgifterna från företagsledaren kunde godtas mot bakgrund av de kontroller som hade genomförts tidigare. Eftersom verksamheten hade varit vilande, fanns det också ett intresse av att begränsa revisionen. De granskningsåtgärder som vidtogs får anses ha varit proportionerliga i förhållande till kontrollbehovet. Även om fullt säkerställande av en tillgångs existens och värde inte kan uppnås genom muntlig kontakt, är inte heller skriftliga intyg en källa för fullt säkerställande. Ett bankintyg kan t.ex. förfalskas. Hundraprocentig visshet om en tillgångs existens och värde torde inte vara möjligt att uppnå genom "revisionskontroll".

Proportionalitet inom EU ska beaktas före nationell rätt och bolagsrevision torde i enlighet med EU-rättsliga allmänna rättsprinciper utgöra myndighetsutövning. Han har således haft att oavkortat tillämpa den primärrättsliga proportionalitetsprincipen. Det är korrekt att han inte inhämtade något engagemangsbesked från banken. Vid beaktande av de omständigheter rörande bolaget och dess verksamhet som beskrivits ovan samt väsentlighet och risk och vid tillämpningen av proportionalitetsprincipen bedömde han att en sådan åtgärd hade utgjort en myndighetsåtgärd som inte var proportionerlig. Det är hans uppfattning att en kontroll av posten Kassa och bank genom muntliga uppgifter från företagsledaren var tillräcklig för att bedöma tillgångens existens och värde.

På fråga från RN har A-son uppgett att även tidigare års granskning av posten Kassa och bank skedde genom muntliga kontakter med företagsledaren.

RN gör följande bedömning.

I RS 200 *Mål och generella principer för en revision*, punkt 6, anges att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning, väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att den granskade årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter.¹ Vidare framgår av RS 500 *Revisionsbevis* att revisorn ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden på.²

Posten Kassa och bank utgjorde 74 procent av den redovisade balansomslutningen och var därför en väsentlig post att granska vid revisionen av räkenskapsåren 2008 och 2009. A-son har inte inhämtat någon skriftlig extern bekräftelse på denna post.

Ett effektivt sätt att få revisionsbevis för fullständigheten av redovisade bankmedel är att kräva att få ta del av engagemangsbesked som visar revisionsklientens samtliga tillgodohavanden hos en bank. Såvitt avser klientens kända bankförbindelser får en sådan åtgärd normalt anses ingå i en granskning enligt god revisionssed.

Under förevarande omständigheter var det inte tillräckligt att enbart förlita sig på muntliga uppgifter från företagsledaren. RN finner därför att A-sons granskning av posten Kassa och bank har varit bristfällig. Med hänsyn till postens storlek har han heller inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller det som A-son har anfört om att lagstadgad revision skulle utgöra myndighetsutövning vill RN anföra följande. Kraven på lagstadgad revision är inom såväl EU-rätten som svensk rätt en del av regelverket på bolagsrättens område och lagstadgad revision kan inte anses utgöra myndighetsutövning.³ Vad A-son har uppgett i denna del förändrar därför inte RN:s bedömning.

¹ RN hänvisar till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller istället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 200 finns i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*, punkt 15.

² Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 500 *Revisionsbevis*.

³ Enligt artikel 51.1 i rådets fjärde bolagsdirektiv (rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag) ska ett bolags årsbokslut och förvaltningsberättelse granskas av en eller flera personer som enligt nationell lagstiftning är behöriga att revidera räkenskaper. Se 9 kap. aktiebolagslagen (2005:551) och jämför Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

A-son har i ovan behandlat avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Det som läggs honom till last är allvarligt, eftersom han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, 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 Philip Lagerling som har föredragit ärendet.