

D 15

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser ett aktiebolag vars verksamhet huvudsakligen består av avel, uppfödning och försäljning av alpackor samt förädling och försäljning av alpackarelaterade produkter. A-son blev vald till revisor i bolaget i augusti 1997 och avgav revisionsberättelser för räkenskapsåren 1997/98–2012/13. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2012-07-01--2013-06-30. Revisionsberättelsen är utformad enligt standardutformningen med undantag för en upplysning av särskild betydelse enligt följande.

Nedanstående upplysning påverkar inte mina uttalanden ovan. Som framgår av årsredovisningens balansräkning understiger bolagets egna kapital hälften av aktiekapitalet, varför styrelsen har, enligt ABL Kap 25 §§ 13 och 16, upprättat två kontrollbalansräkningar. Även den andra kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understeg aktiekapitalet. Någon ansökan hos tingsrätten om beslut om likvidation, enligt ABL 25 kap § 17 har inte gjorts trots att det förflutet mer än två veckor efter den andra kontrollstämman. Detta föranleder anmärkning. Då styrelsen inte ansökt hos tingsrätten om att bolaget ska gå i likvidation kan styrelsens ledamot bli ansvarig för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som framgår av ABL 25 kap §§ 18 och 20. Årsstämman har att pröva frågan om bolagets likvidation.

2 Kortfristiga skulder

Av revisionsdokumentationen framgår att posten *Övriga kortfristiga skulder* per balansdagen avsåg två lån, varav det ena togs upp till 747 tkr och det andra till 278 tkr, d.v.s. totalt ca 1 mnkr. Bolagets balansomslutning per den 30 juni 2013 uppgick till 870 tkr.

A-son noterade att posten hade hög väsentlighet och att närstående ”hade plockat ut en del av inlånade pengar löpande under året”. I revisionsdokumentationen finns inga uppgifter om vem som var borgenär eller några revisionsbevis i form av skuldebrev eller liknande av vilka lånevillkoren framgår. Anmälaren har till sin anmälan bifogat e-post-korrespondens av vilken framgår att A-son, på fråga från anmälaren, hade uppgett att bolaget hade två avräkningskonton avseende lån från närstående men att han inte kände till vilka de närstående var.

A-son har uppgett följande.

De två avräkningskonton som finns i bolaget avser anmälaren och en annan person, MK. Det finns inte några handlingar i form av skuldebrev eller liknande som bekräftar vilka villkor som gäller för de lån som har lämnats till bolaget och som

redovisats på avräkningskonton. Reglering av avräkningskontona hade skett löpande under året genom mindre uttag. MK hade till honom uppgett att uttagen från avräkningskontona främst hade skett för privata kostnader avseende en fastighet som var gemensamt ägd av MK och anmälaren. Enligt MK hade hon löpande betalat kostnader för fastigheten och fördelat utgifterna mellan sig och anmälaren via avräkningskontona. Han såg inte någon anledning att ifrågasätta dessa uppgifter. I korrespondens med anmälaren uppgav han att han inte kände till vilka de närstående var eftersom han har tystnadsplikt.

RN gör följande bedömning.

Av punkten 4 i ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 följer att revisorns mål är att utforma och utföra granskningsåtgärder på ett sådant sätt att han eller hon kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisen ska vara sådana att det är möjligt att dra rimliga slutsatser som grund för uttalandena i revisorns rapport. Av punkten 6 i samma ISA framgår att revisorn ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I detta ligger bl.a. att revisorn vid revisionen ska uppnå rimlig säkerhet att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller någon väsentlig felaktighet, vare sig denna skulle bero på oegentligheter eller fel (se ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*, punkten 5).

A-son hade inte tillgång till några revisionsbevis avseende bolagets kortfristiga skulder till närstående. Dessa skulder var väsentliga i relation till bolagets balansomslutning. A-son skulle därför ha efterfrågat godtagbara revisionsbevis för posten. Han skulle ha säkerställt från vem lånen initialt hade erhållits samt kontaktat vederbörande för att få bekräftat att skulderna existerade och redovisades med korrekta belopp per den 30 juni 2013. Han skulle även ha ifrågasatt avsaknaden av skriftliga skuldförbindelser och klargjort för bolagets företrädare att han utan sådana revisionsbevis inte kunde ta ställning till bolagets balansräkning. Eftersom han inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder, saknade han grund för att godta det redovisade värdet av posten *Kortfristiga skulder*. Med hänsyn till att posten uppgick till ett väsentligt belopp hade han därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balansräkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Fortsatt drift

Bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat och kontrollbalansräkningar hade upprättats, vilket A-son även påtalade i revisionsberättelsen. I revisionsdokumentationen kommenterade han frågan om fortsatt drift och noterade att den fortsatt driften var beroende av närståendes inlånade kapital. En förutsättning för fortsatt drift var således att de närstående som hade lånat ut pengar till bolaget hade förmåga och vilja att fortsätta att göra så och att ingen av dem krävde återbetalning av sin fordran. Som framgått ovan innehåller dokumentationen

inga uppgifter om vem som var borgenär eller några revisionsbevis i form av skuldebrev eller liknande av vilka lånevillkoren framgick.

A-son har anfört följande.

Bolaget hade varit likvidationspliktigt under nio år och de inlånade medlen hade under denna tid minskat med cirka 600 tkr. Bolaget hade inte varit beroende av nya inlånade medel utan snarare hade återbetalning skett efter bolagets förmåga. Med den historiken gjorde han bedömningen att bolaget skulle kunna fortsätta driften. Att MK skulle säga upp lånet var osannolikt då hon som personligt ansvarig styrelseledamot skulle råka mest illa ut själv. Inlåningen från den andra borgenären uppgick räkenskapsåret 2006/07 till 804 tkr och räkenskapsåret 2012/13 till 278 tkr. Hans bedömning var att bolaget skulle kunna fortsätta driften även om den andre borgenären skulle säga upp sitt lån.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 6 i ISA 570 *Fortsatt drift* ska en revisor inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida det är riktigt av företagsledningen att använda antagandet om fortsatt drift vid upprättandet och presentationen av de finansiella rapporterna. Revisorn ska också komma fram till huruvida det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor rörande företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn, enligt punkten 12 i samma ISA, utvärdera företagsledningens bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn, enligt punkten 18, avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Vidare ska revisorn avgöra om det i de finansiella rapporterna finns klara och tydliga upplysningar om att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som har att göra med händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Om tillräckliga upplysningar har lämnats, ska, enligt punkten 19, revisorn i revisionsberättelsen ta in en upplysning som betonar att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor. Om tillräckliga upplysningar inte har lämnats, ska revisorn enligt punkten 20 uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening, beroende på vad som är tillämpligt, enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor*.

Bolaget var för sin fortsatta drift beroende av inlånat kapital från närstående. I avsnitt 2 ovan har RN konstaterat att A-son inte hade stämt av belopp och villkor för det inlånade kapitalet med samtliga borgenärer. Han kände därför inte till vare sig vilka villkor som gällde för lånet från den externa borgenären eller skulden till denne per den här aktuella balansdagen. Därmed hade han inte grund för att bedöma om ägaren hade möjlighet att lösa ut den externa borgenären. Vad därefter gäller frågan om framtida finansiering utredde han inte om ägaren och den externa borgenären hade förmåga och vilja att finansiera verksamheten framgent. Att

Genom att inte utreda bolagets möjligheter till fortsatt drift tillräckligt har A-sonåsidossatt god revisionssed.

Posten *Varulager*, som bestod av djur, togs per balansdagen den 30 juni 2013 upp till 320 tkr vilket motsvarade 37 procent av balansomslutningen. A-son har i sin dokumentation antecknat att han bedömde att posten hade hög väsentlighet och hög inneboende risk. Vidare bedömde han att lagrets värde och existens kunde fastställas utan att han behövde närvara vid någon inventering. Han närvarade därför inte vid bolagets inventering per balansdagen den 30 juni 2013. Det framgår av hans dokumentation att han bedömde att bolagets företrädare hade bra kontroll på djuren. Förändringen av antalet djur i djurhållningsregistret och lagret gick att följa. Bolagets företrädare utförde dessutom löpande inventering under året samt en fullständig inventering per den 30 juni 2013. Företrädaren tillhandahöll ett inventerings- och lagerintyg. Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om det hade varit praktiskt ogenomförbar för A-son att närvara vid en inventering.

Vid revisionen av närmast föregående räkenskapsår, 2011/2012, utförde han den 2 juli 2012 en kontrollinventering hos bolaget som styrkte hans intryck av att bolaget hade god kontroll på lager och inventarier. Då några avvikelser inte hade noterats, bedömde han att det var tillräckligt att utföra kontrollinventering vartannat år.

Enligt punkten 4 i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt punkten 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* (punkten 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* (punkten 8).

4

revisionsdokumentationen och hans egna uppgifter framgår att han inte närvarade vid någon inventering för det här aktuella räkenskapsåret. De andra åtgärder som han har redogjort för var inte tillräckliga för att kompensera för hans frånvaro vid inventeringen. Han hade därför inte tillräcklig grund för att bedöma varulagrets existens och värde. Då posten *Varulager* var väsentlig, var denna brist i hans granskning så allvarlig att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har för två väsentliga poster i årsredovisningen inte vidtagit de granskningsåtgärder som krävdes för att han skulle kunna tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Han har inte heller gjort tillräckliga överväganden vad gäller frågan om förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, eftersom han 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, revisionsdirektören Inger Blomberg samt revisionsdirektören Christina Lundin som har föredragit ärendet.