

D 15

Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar auktoriserade revisorn A-son varning.

1 Inledning och bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har, med anledning av uppgifter i media rörande ett aktiebolag (nedan bolaget) vars värdepapper var föremål för handel vid NGM Equity, öppnat ett förfrågansärende avseende auktoriserade revisorn A-sons revision av bolaget (dnr 2012-1393). Med anledning av vad som framkom i det ärendet överfördes ärendet till detta disciplinärende.

A-son var revisor i bolaget och dess viktigare dotterbolag för räkenskapsåren 2010 och 2011.

Bolaget ingick en koncern (nedan koncernen) vars verksamhet huvudsakligen bestod av kontanthantering (värdetransporter och kontanthantering), bevakning samt logistik (transport av andra värdetillgångar som läkemedel m.m.).

Koncernens nettoomsättning för räkenskapsåret 2010 uppgick till 716 mnkr och för räkenskapsåret 2011, efter försäljning av viss verksamhet, till 570 mnkr. Årets resultat före skatt redovisades för år 2010 med *minus* 83 mnkr och för år 2011 med *minus* 36 mnkr. Koncernens balansomslutning per balansdagarna den 31 december 2010 och 2011 var 900 mnkr respektive 854 mnkr. Av balansomslutningen utgjorde eget kapital 110 mnkr år 2010 och 171 mnkr år 2011.

Då bolaget var noterat på NGM Equity var det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering International Financial Reporting Standards (IFRS).

Revisionen för år 2010 utfördes enligt Revisionsstandard i Sverige (RS) och för år 2011 enligt International Standards on Auditing (ISA).

A-son avgav sina revisionsberättelser den 24 mars 2011 respektive den 28 mars 2012. Han tog i båda revisionsberättelserna in en upplysning av särskild betydelse avseende bl.a. bolagets finansieringsproblem.

RN:s granskning har begränsats till A-sons revision av koncernredovisningen. RN har efter sin genomgång av A-sons revisionsdokumentation och de yttranden som han har gett in fokuserat utredningen på *dels* frågan om hans uttalanden i sina revisionsberättelser jämte vissa därmed sammanhängande dokumentationsfrågor, *dels* frågan om han haft tillräckliga underlag för sina slutsatser om vissa tillgångar *och dels* frågan om redovisningen av en viss förutbetalad kostnad.

2 A-sons rapportering och dokumentation avseende frågan om fortsatt drift

2.1 Bakgrund och A-sons revisionsdokumentation

Av årsredovisningen för år 2010 framgår att bolaget hade brutit mot låneavtalen med två banker. Med den ena banken förhandlade man om att få en s.k. waiver¹ medan den andra banken hade krävt återbetalning av sin fordran senast den 31 mars 2011. Vidare framgår att ett antal större kunder och motparter inte hade betalat sina skulder till bolaget och att detta, tillsammans med ett negativt kassaflöde i vissa koncernbolag, gjorde att den likvida situationen var ansträngd. Bolaget skulle därför komma att föreslå bolagsstämman att genomföra en nyemission. Vidare sägs att bolaget förde diskussioner med ett antal banker om den framtida finansieringen.

Av årsredovisningen för år 2011 framgår under ett avsnitt i förvaltningsberättelsen, benämnt *Kapitalanskaffning*, att koncernens likvida ställning fortfarande var ansträngd, att styrelse och ledning därför skulle fortsätta arbetet med att finna en mer varaktig finansiering av koncernens verksamhet, inte minst kontanthanteringen, och att diskussioner fördes med några kreditgivare. Under ett annat avsnitt om likviditetsrisk sägs att koncernens upplåning avsevärt hade reducerats under året i syfte att förbättra situationen. Av en not om upplåning framgår att villkoren beträffande ett banklån inte var uppfyllda per rapportdatum men att bolaget hade fått en waiver från banken beträffande detta.

För båda räkenskapsåren tog A-son i sin revisionsberättelse in en upplysning av särskild betydelse. I revisionsberättelserna hänvisade han till de ovan nämnda uppgifterna i årsredovisningarna. År 2010 uttryckte han därutöver att förhållandena tydde på att en förutsättning för att bolaget skulle kunna fortsätta sin verksamhet var att den föreslagna nyemissionen skulle kunna genomföras enligt plan. År 2011 uttryckte han att arbetet med att finna en varaktig lösning för koncernens finansiering var en nödvändig förutsättning för koncernens fortsatta verksamhet.

A-son tillämpade år 2010 för koncernen ett väsentlighetskriterium om 10 mnkr. För år 2011 har han inte dokumenterat något väsentlighetskriterium.

A-sons dokumentation innehåller, beträffande frågan om fortsatt drift, handlingar från bolaget som rör bolagets finansieringsproblem. Bland dessa finns waiver från banken, styrelseprotokoll om beslutet om nyemission, korrespondens med banker, avtal om krediter och prognosinformation. Därutöver finns korta noteringar i den

¹ Med waiver avses att borgenären förklarar sig avstå från att utnyttja sin rätt enligt lånevillkoren, temporärt eller permanent.

sammanfattande dokumentationen vilka är avsedda att visa att han uppfyllde kraven i RS 570 respektive ISA 570. Av noteringarna framgår hans slutsatser rörande fortsatt drift. Dokumentationen innehåller dock inte något om de överväganden som han gjorde för att koppla ihop bolagets handlingar med sina slutsatser.

2.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

Vid granskningen av årsredovisningarna för respektive räkenskapsår bedömde han att det i dessa fanns information om vilken han borde lämna en s.k. upplysning av särskild betydelse i sin revisionsberättelse. Efter att ha konstaterat att tillräckliga upplysningar hade lämnats i årsredovisningen tog han följaktligen in upplysningar av särskild betydelse i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2010 och 2011.

De handlingar som hämtades in till stöd för att det fanns förutsättningar för fortsatt drift, såsom styrelsens beslut angående nyemission, waiver från kreditgivare, kreditavtal avseende nya krediter, resultatprognoser m.m. utgjorde, i kombination med revisionsteamets noteringar i revisionsdatabasen, sådan dokumentation att han kunde sluta sig till att bolagets bedömning – att det var riktigt att upprätta årsredovisningen enligt antagandet om fortsatt drift – var korrekt. Dessa moment i hans granskning och bedömning framgår av dokumentationen. Dokumentationen är dock inte i alla delar samlad på ett och samma ställe i revisionsdatabasen, vilket hade varit fördelaktigt.

På förfrågan har A-son uppgett att det väsentlighetskriterium han använde för år 2011 var detsamma som det som hade fastställts för år 2010, dvs. 10 mnkr.

2.3 RN:s bedömning

2.3.1 Upplysningar om osäkerhet om fortsatt drift

Enligt International Accounting Standard (IAS) 1 *Utformning av finansiella rapporter* ska företagsledningen upprätta de finansiella rapporterna utifrån fortlevnadsprincipen (dvs. antagandet att bolaget kommer att fortsätta sin verksamhet). Fortlevnadsprincipen ska dock inte tillämpas om företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra detta. Om företagsledningen vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel beträffande företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska företaget lämna upplysning om dessa osäkerhetsfaktorer.

Revisorns rapportering beträffande antagandet om fortsatt drift regleras i RS 570 *Fortsatt drift* respektive ISA 570 *Fortsatt drift*. Av dessa standarder, som i här aktuellt avseende är i huvudsak likalydande,² framgår att revisorn, om han eller hon har dragit slutsatsen att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift men att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska avgöra om de finansiella rapporterna på ett lämpligt sätt beskriver de huvudsakliga händelser eller förhållanden som kan leda till betydande

² RS 570 p. 32 respektive ISA 570 p. 18.

tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och de planer som företagsledningen har för att hantera dessa händelser eller förhållanden. Revisorn ska vidare avgöra om de finansiella rapporterna innehåller en klar och tydlig upplysning 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 och att företaget därför kanske inte kan realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten.

Ifråga om år 2010 gjorde A-son bedömningen att bolagets fortlevnad var beroende av att den föreslagna nyemissionen skulle kunna genomföras enligt plan. Ifråga om år 2011 bedömde han att bolagets fortlevnad var beroende av att koncernen kunde finna en varaktig lösning på sina finansieringsproblem. Den osäkerhet som dessa frågor utgjorde för bolagets finansiering innebar att det fanns sådana osäkerhetsfaktorer som behandlas i ISA 570. Inte i någon av de två här aktuella årsredovisningarna upplystes, på det sätt som krävs, klart och tydligt om att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor som hade att göra med händelser eller förhållanden som kunde leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten och att företaget därför kanske inte skulle kunna realisera sina tillgångar och betala sina skulder inom ramen för den normala affärsverksamheten. Detta innebär att de krav i RS 570 respektive ISA 570 som ställs beträffande den utformning av årsredovisningen som är nödvändig för att revisorn kan kunna godta informationen i denna i situationer där fortsatt drift kan ifrågasättas inte hade uppfyllts. A-son skulle därför ha begärt att bolaget utformade respektive årsredovisning så att den överensstämde med dessa krav. Om bolaget inte gjorde detta, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse enligt anvisningarna i RS 570 p. 34 respektive ISA 570 p. A 23. Han skulle alltså inte i sina revisionsberättelser ha lämnat upplysningar av särskild betydelse utan i stället ha uttalat sig med reservation på grund av att tillräckligt tydlig information om problem med den fortsatta driften saknades i årsredovisningen. Genom att inte utforma sina revisionsberättelser på här angivet sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

2.3.2. Dokumentation rörande fortsatt drift

Enligt 24 § revisorslagen (2001:883) ska revisorer och registrerade revisionsbolag dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamhet. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete samt hans eller hennes opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Enligt RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet, ska det av dokumentationen framgå bl.a. de iakttagelser som har gjorts vid granskningen och de slutsatser som har dragits.

Dessa krav kompletteras i ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 8. Där sägs att revisorn ska upprätta revisionsdokumentation som är tillräckligt uttömmande för att en erfaren revisor, som tidigare inte har varit inblandad i revisionen, ska kunna förstå bl.a. betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har dragits från dessa samt betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. RS 230 Dokumentation innehåller en liknande text.

Frågan om fortsatt drift var en av de viktigaste frågorna vid revisionen av koncernen. De dokument som A-son har hänvisat till som grund för sin bedömning av förutsättningarna för fortsatt drift finns visserligen i hans dokumentation. I dokumentationen redovisas emellertid inte de överväganden som han gjorde för att komma fram till den slutsats som han drog för respektive år. Det har därmed inte varit möjligt för RN att utifrån dokumentationen förstå hur han har kommit fram till sina slutsatser om förutsättningarna för fortsatt drift. Han har genom att inte i tillräcklig omfattning dokumentera sina överväganden i denna viktiga fråga åsidosatt god revisions sed.

3 Vissa fordringsposter

3.1 Funktionsavtal

3.1.1 Bakgrund och A-sons revisionsdokumentation

Bolaget sålde i början av år 2011 sitt aktieinnehav i ett dotterbolag (nedan E-bolaget) till ett utomstående bolag. Till E-bolaget såldes också ett antal bevakningsavtal. Den sistnämnda transaktionen, tillsammans med andra transaktioner, ledde till att bolaget vid slutet av år 2011 hade fordringar om 49 mnkr på E-bolaget. Av dessa fordringar härörde 8,5 mnkr från ett s.k. funktionsavtal tecknat den 1 december 2011. A-son begärde och fick bekräftelse för 23 mnkr. Han begärde dock inte bekräftelse för de fordringar som var hänförliga till det här aktuella funktionsavtalet och ett annat avtal.

Av det av bolaget tecknade funktionsavtalet följde att E-bolaget, som underleverantör, skulle få utföra uppdrag mot slutkund i ett distrikt i en svensk stad. Enligt en bilaga till avtalet skulle det för varje område i distriktet utgå en engångsersättning till bolaget med 212 500 kr jämte mervärdesskatt. År 2011 intäktsförde bolaget ett belopp om 8,5 mnkr avseende sådana engångsersättningar.

RN har inte funnit någon dokumentation som visar att A-son kontrollerade hur beloppet 8,5 mnkr hade beräknats.

I dokumentationen finns en anteckning, gjord av en medarbetare i revisionsteamet, av vilken framgår att den aktuella bilagan, i motsats till övriga delar av avtalet, inte var signerad. Enligt anteckningen nämns bilagan inte i själva avtalet och inget sägs om hur beloppet skulle betalas. Medarbetaren hade diskuterat frågan med bolagets verkställande direktör och ekonomichef, som båda hade hävdade att det var normalt med denna form av engångsersättningar.

Av dokumentationen framgår inte att det vid revisionen gjordes någon annan uppföljning av frågan om bilagan faktiskt var en del av avtalet respektive frågan om bilagan berättigade till den ersättning som hade tagits upp som intäkt i bolagets årsredovisning.

I dokumentationen ingår vidare kopior av styrelseprotokoll, däribland ett från ett styrelsemöte den 15 februari 2012.

3.1.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

Hans medarbetare förvissade sig om att bilagan utgjorde en del av funktionsavtalet genom att ta upp frågan med såväl bolagets verkställande direktör som med dess ekonomichef. Dessa förklarade samstämmt att bilagan var en del av avtalet och att bolaget var berättigat till en engångsersättning om 212 500 kr per område. Därigenom hade frågan om huruvida bilagan utgjorde en del av avtalet besvarats på ett godtagbart sätt. Med hänsyn till omständigheterna bedömde medarbetaren att det saknades anledning att ifrågasätta den verkställande direktörens och ekonomichefens uppgifter. Dessa personer hade ingen anledning att osant intyga att bilagan faktiskt utgjorde en del av avtalet.

Frågan om funktionsavtalet behandlades vid bolagets styrelsemöte den 15 februari 2012 vid vilket han var närvarande. Vid mötet diskuterades koncernens fordringar på bl.a. E-bolaget. Funktionsavtalet berördes särskilt. Styrelsen uttryckte därvid sin övertygelse i frågan om E-bolagets betalningsförmåga och fordrans balansgillhet.

3.1.3 RN:s bedömning

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* p. 11 ska en revisor när han eller hon tvivlar på tillförlitligheten i information som ska användas som revisionsbevis fastställa vilka ändringar av eller tillägg till granskningsåtgärderna som krävs för att lösa frågan. Revisorn ska också överväga den eventuella effekt frågan kan få för andra aspekter av revisionen.

I förevarande fall hade bolaget i årsredovisningen tagit upp en fordran om 8,5 mnkr, vilken uppgavs vara hänförlig till vissa engångsersättningar som bolaget skulle ha rätt att uppbära från E-bolaget. Den enda dokumentation som fanns i denna del var en handling som betecknades som en bilaga till ett mellan bolaget och E-bolaget ingånget avtal. Enligt noteringar av en av A-sons medarbetare hade emellertid handlingen egenskaper som gav anledning att ifrågasätta om bilagan verkligen var en del av avtalet.

A-son har uppgett att han ansåg att den diskussion som hans medarbetare hade haft med bolagets verkställande direktör och ekonomichef räckte för att verifiera att bilagan utgjorde en del av avtalet. Han har vidare uppgett att funktionsavtalet diskuterades även vid ett styrelsemöte där han deltog.

RN konstaterar att det i detta fall fanns oklarheter rörande tillförlitligheten av en balanspost om 8,5 mnkr. Omständigheterna var sådana att det fanns anledning att särskilt uppmärksamma risken för oegentligheter. Att då enbart förlita sig på muntliga uppgifter från företagsledningen och styrelsen kan inte anses tillräckligt. A-son skulle därför ha genomfört ytterligare granskning av posten. Vidare skulle han ha skaffat sig revisionsbevis om hur beloppet 8,5 mnkr hade beräknats. Ett lämpligt sätt att följa upp båda dessa osäkerheter hade varit att begära en bekräftelse från motparten. Genom att inte utföra en tillräcklig granskning i dessa delar har A-son åsidosatt god revisionssed.

3.2 Fordran avseende försäljning av säkerhetsväskor

3.2.1 A-sons revisionsdokumentation

Under år 2010 såldes ett antal säkerhetsväskor till en rysk distributör (D-bolaget) som i sin tur sålde väskorna till en stor rysk bank. Betalning för leveransen skulle göras under år 2011.

Under år 2011 utfärdades nya fakturor på D-bolaget och vissa betalningar gjordes. Enligt vad som framgår av styrelseprotokoll i A-sons dokumentation hade det funnits problem med programmeringen av väskorna och felaktigheter i exporthandlingarna. Det fanns också klagomål på att många väskor hade sprängts, dvs. att färgpatronen i väskan hade utlösts. Ett antal väskor sändes därför tillbaka till Sverige för bl.a. omprogrammering.

Enligt den sammanställning av problemfordringar, som revisionsteamet upprättade i oktober - november 2011, hade en ny betalningsplan upprättats efter det att väskorna i oktober 2011 hade skickats tillbaka till Ryssland. Den ryska banken skulle betala till D-bolaget när utrustningen fanns på plats på bankens kontor och D-bolaget skulle då kunna betala bolaget.

Vid utgången av år 2011 uppgick det totala fordringsbeloppet på D-bolaget till ungefär samma belopp som vid utgången av år 2010, 23 mnkr. Det finns ingen dokumentation som visar om revisorerna granskade existensen av fordringsbeloppet eller om de kontrollerade vad transaktionerna på fordringskontot under år 2011 avsåg eller riktigheten i dessa. Inte heller finns någon notering om att D-bolagets betalningsförmåga kontrollerades.

3.2.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

D-bolaget var distributionspartner till ett norskt säkerhetsföretag, noterat på Oslo Børs och Nasdaq OMX, Stockholm. Bolagets försäljning av säkerhetsväskor till slutkunden, den ryska banken, gjordes via D-bolaget.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2011 konstaterade han att fordran på D-bolaget kvarstod. Han fick uppgift om att orsaken till fördröjningen var att det felaktigt hade inkluderats en sökustrutning i väskorna och att väskorna därför måste returneras till Sverige. Den viktigaste faktorn vid bedömningen av fordrans värde var att slutkunden var den stora ryska banken och att D-bolaget därmed kunde förväntas vidareförmedla bankens betalningar. En positiv omständighet var naturligtvis att D-bolaget var distributionspartner till ett norskt företag och därmed kunde förväntas vara en seriös aktör. Värderingen togs upp med bolagets verkställande direktör och med ekonomichefen. De intygade att en betalningsplan hade fastställts och att det hade skett inbetalningar under november och december. Därmed fick han verifierat att fordran existerade och att det fanns betalningsvilja. Han ansåg inte att det var nödvändigt att närmare kontrollera sanningshalten i dessa uppgifter, t.ex. genom att granska inbetalningarna mot inbetalningsallegat från bank. Han bedömde att varken den

verkställande direktören eller ekonomichefen kunde ha något intresse av att medvetet lämna oriktiga uppgifter.

3.2.3 RN:s bedömning

RN:s utredning har gett anledning att särskilt granska hur frågorna om existens och värde av bolagets fordran på D-bolaget behandlades vid revisionen.

RN konstaterar inledningsvis att revisionsteamet under år 2011 hade identifierat fordran på D-bolaget som en post som krävde särskild uppmärksamhet. Posten uppgick till 23 mnkr och var därmed väsentlig för bolaget.

A-sons revisionsbevis för fordrans existens utgjordes endast av *dels* noteringar om vad bolagets företagsledning hade sagt om fordran, *dels* protokoll från styrelsemöten där fordran hade diskuterats. Enligt RN:s mening borde ytterligare revisionsbevis ha inhämtats. Sådana revisionsbevis kunde ha erhållits genom t.ex. en bekräftelse från D-bolaget. A-son kunde också ha gått igenom vad underlaget för och orsaken till de under år 2011 utställda fakturorna var och ha följt upp de påstådda inbetalningarna mot betalningsallegat.

Vad beträffar fordrans värde beaktade A-son *dels* att slutkunden var en stor rysk bank, *dels* att det bolag för vilket D-bolaget var distributionspartner var noterat på börser i Oslo och Stockholm.

RN konstaterar i denna del att bolagets motpart inte var den ryska banken utan D-bolaget. Även om den ryska banken hade betalningsförmåga, hade A-son inga revisionsbevis för att D-bolaget skulle kunna vidarebefordra bankens betalningar till bolaget. Vad beträffar det faktum att D-bolaget var distributionspartner till ett norskt noterat företag, konstaterar RN att dessa båda företag var egna juridiska personer. Några revisionsbevis för att det norska företaget skulle ta ansvaret för D-bolagets skulder fanns, såvitt har framkommit, inte.

Enligt RN:s mening var därför A-sons revisionsbevis för fordran på D-bolaget i hans revision för 2011 otillräckliga både vad avser fordrans existens och dess värde. Genom att underlåta att införskaffa ytterligare revisionsbevis för en så väsentlig fordran har han åsidosatt god revisionssed.

4 Redovisning av leasingavgifter

4.1 A-sons revisionsdokumentation

Av årsredovisningen för år 2011 framgår att det i posten *Övriga fordringar* ingick förutbetalda kostnader för säkerhetsväskor och fordon som skulle komma att användas för fullgörandet av ett uppdrag. Posten avsåg betalningar som hade gjorts för leasade tillgångar enligt leasingavtal. Det totala belopp som hade aktiverats var 53 mnkr. Bolaget avsåg att aktivera ytterligare kostnader fram till dess att uppdraget skulle starta. Därefter skulle beloppet kostnadsföras under uppdragets löptid om 4,5 år. Det finns

ingen notering i revisionsdokumentationen om vilka överväganden som A-son gjorde beträffande redovisningen av leasingavtalen.

4.2 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

När det gäller redovisningen av förutbetalda kostnader på koncernnivå saknas det i regelverken tydliga anvisningar om hur sådana ska presenteras i den finansiella rapporteringen. I det nu aktuella fallet klassificerades utgifterna som förutbetalda kostnader bland omsättningstillgångarna i avvaktan på att det aktuella uppdraget skulle börja generera intäkter, vilket beräknades ske under andra kvartalet 2012. Posten skulle därefter bli föremål för avskrivning under avtalsperioden.

Vad avser klassificering av förutbetalda kostnader relaterade till uppdraget lämnades det i not i årsredovisningen för år 2011 en upplysning med en beskrivning av hur beloppet skulle komma att periodiseras. Den tillämpade redovisningen med tillhörande notupplysning ligger i linje med vad som föreskrivs i redovisningsstandarden IAS 1. Enligt IAS 1 p. 66 a ska ett företag klassificera en tillgång som omsättningstillgång när företaget förväntas realisera tillgången under företagets normala verksamhetscykel. Begreppet verksamhetscykel definieras i p. 68 som den tid som förflyter från det att företaget anskaffar tillgångar för bearbetning till dess att företaget erhåller likvida medel för dem. Med omsättningstillgångar avses tillgångar som realiserar som en del av den normala verksamhetscykeln, även när de inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från rapportperiodens slut. Under de rådande omständigheterna, med beaktande av de fleråriga avtal som tillämpades, var det hans bedömning att bolagets klassificering i koncernredovisningen, med tillhörande upplysning, följde IAS 1. I de nu nämnda fallen förväntades tillgångsposterna relaterade till det aktuella uppdragsavtalet realiserar under avtalsperioden, det vill säga från och med den tidpunkt då uppdraget startade och intäkter började genereras.

På fråga från RN har A-son bekräftat att leasingavtalen skulle ha redovisats som finansiella leasingavtal. Han har också anfört att posten motsvarade cirka sex procent av balansomslutningen, att han inte bedömde frågan som väsentlig ur klassificerings-synpunkt och att det framgår av not i årsredovisningen vad denna förutbetalda kostnad avsåg.

4.3 RN:s bedömning

Bolaget hade ett antal leasingavtal avseende väskor och bilar som skulle användas för fullgörandet av ett avtalat uppdrag. Leasingavtalen hade börjat löpa och bolaget hade erlagt betalningar om 53 mnkr.

Enligt IAS 17 *Leasingavtal* ska ett leasingavtal klassificeras antingen som operationellt eller som finansiellt. Utifrån föreskrifterna i IAS 17 har klassificeringen betydelse för både redovisningen i balansräkningen och för upplysningarna i noterna.

För det fall leasingavtalen är att bedöma som finansiella leasingavtal ska redovisningen utformas i enlighet med reglerna i IAS 17 punkterna 20-32. Hela nuvärdet av de enligt

avtalen hyrda tillgångarna ska då redovisas som anläggningstillgångar, medan nuvärdet av den inte betalda delen av skulden till leasingföretaget ska redovisas som skuld. Om leasingavtalen däremot är att bedöma som operationella leasingavtal ska de gjorda betalningarna redovisas i stort som bolaget redovisade dem år 2011, men ytterligare upplysningar om leasingavtalen krävs. Klassificeringen av leasingavtalen som finansiella eller operationella är därmed viktig för hur redovisningen ska utformas.

A-son borde som ett led i granskningen av den här aktuella posten ha uppmärksammat frågan om hur leasingavtalen skulle presenteras i redovisningen och hur den faktiskt upprättade redovisningen förhöll sig till reglerna i IAS 17. Av A-sons dokumentation framgår inte att han gjorde något övervägande i dessa frågor. Inte heller av hans svar till RN framgår att frågorna övervägdes. Genom att inte göra överväganden av detta slag har han åsidosatt god revisionssed.

Vad A-son i övrigt har anfört föranleder inte någon annan bedömning.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har i sin granskning funnit ett antal brister i A-sons revision av den aktuella koncernen. Han har avseende båda de år som omfattas av RN:s utredning inte modifierat sina revisionsberättelser med avseende på utformningen av årsredovisningen rörande bolagets användning av antagandet om fortsatt drift. Han har inte heller för något av åren i tillräcklig utsträckning dokumenterat sina överväganden om fortsatt drift. Vidare har han för år 2011 inte gjort någon tillräcklig uppföljning av en fordran som var förenad med oklarheter. Han har inte heller skaffat sig tillräckliga revisionsbevis avseende en väsentlig fordran och inte tillräckligt uppmärksammat en redovisningsfråga rörande leasingavtal. Vad som läggs honom till last är sammantaget allvarligt och 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, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit vikarierande myndighetschefen, Adam Diamant, experten Olof Herolf, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.