

## D 34/09

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll, genom en av RN anlitad kvalitetskontrollant. RN har från kontrollanten mottagit en rapport av vilken det framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte till alla delar kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. <sup>1</sup> Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en kontroll av de tre revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollantens granskning. Dessa uppdrag är **skobolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2007–30 april 2008), **transportbolaget** (räkenskapsåret 2007) och **måleribolaget** (räkenskapsåret 2007). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. Nedan kommenteras ett av dessa uppdrag, nämligen **klädbolaget** (räkenskapsåret 2007). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt egen uppgift hade A-son 45 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i november 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 A-sons revisionsarbete – generellt

#### 2.1 Kontrollantens iakttagelser

Kvalitetskontrollanten har vid sin avrapportering till RN uppgett följande avseende A-sons revisionsarbete.

Vid dokumentation av analysmodellen görs till synes ingen skillnad mellan uppdragen. Alla uppdrag dokumenteras på en kopierad mall i vilken ingen hänsyn tas till förhållandena i det enskilda uppdraget. Sannolikheten för att samma förhållanden råder i samtliga revisionsuppdrag torde enligt kontrollanten vara begränsad.

Kontrollen vid utvärdering av nya klienter verkar huvudsakligen styras av vilken redovisningskonsult som har rekommenderat uppdragen, någon egen kritisk bedömning har inte gjorts. Skriftliga uppdragsbrev saknas. Slutkontrollista, för att göra en egen kvalitetskontroll enligt RS 220 Kvalitetskontroll inom revisionen, används inte.

Kontrollanten har vidare anfört att A-son i sin dokumentation hänvisar till redovisningskonsulter som anlitas av klienter och att han kommenterar deras höga kompetens. De brister som framkommer vid A-sons revisioner visar enligt kontrollanten att A-sons bedömning i denna fråga inte är korrekt vilket borde leda till mer grundligt utförda revisioner.

Enligt kontrollanten är A-sons kunskap om bolagens verksamhet och rutiner mycket kortfattat dokumenterad. Samtliga riskanalyser ser i princip ut på samma sätt och anger låga eller obefintliga risker. Kopplingen mellan riskanalyser och genomförda granskningar är svag. Granskningar av bolagens intäkter är delvis otillräckliga. För bolag med uteslutande kontantförsäljning saknas granskning för att säkerställa intäkterna. Brister i bolagens årsredovisningar har inte påtalats av A-son. De brister som A-son uppmärksammar leder inte till att hans revisioner utvidgas eller att han införskaffar kompletterande revisionsbevis. Granskningsprogram

---

<sup>1</sup> Denna rapport till RN, daterad den 16 november 2008, har tillställts A-son av RN.

för förvaltningsrevision saknas. Dessutom saknar A-son, enligt kontrollanten, kunskap om RS 570 Fortsatt drift, varför han beträffande bolag för vilka det föreligger betydande tvivel om dess förmåga att fortsätta sin verksamhet inte lämnar upplysning härom i sina revisionsberättelser.

A-son har anfört följande.

Han har flerårig kontakt med såväl företrädare för bolagen som med deras redovisningskonsulter och han har därför en mycket klar bild av de revisionsrisker som föreligger i varje enskilt uppdrag. Omständigheterna i varje enskilt uppdrag har analyserats efter en checklista, men inte angetts i detalj i varje uppdragsanalys. Han avser dock att förbättra sin dokumentation i dessa frågor.

Det finns ingen skyldighet att upprätta uppdragsbrev utan det är endast en rekommendation att dessa ska brukas. Han upprättar numera sådana brev. Han har inte bedömt att behov av slutkontrolllista har funnits men har nu infört en rutin för sådan lista. Kontroller har utförts enligt en granskningsplan men behovet av en detaljerad dokumentation har inte bedömts föreligga. Rutiner för en mer detaljerad dokumentation har dock införts.

Vad gäller granskningen av intäkter har han, mot bakgrund av sin ”ingående kännedom om företagets verksamhet och dess företrädare” inte ansett att det har förelegat skäl till särskild granskning, eftersom det tidigare inte har förekommit något som gett anledning till anmärkning. Vissa mindre brister i årsredovisningarna har inte bedömts som väsentliga och har därför inte särskilt noterats i dokumentationen. Vad slutligen avser hans förvaltningsrevision har sådan genomförts men inte dokumenterats. Han har numera infört en checklista för förvaltningsrevision.

Han har vidare uppgett att han har kunskap om RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut och om RS 570 Fortsatt drift. Hans revision sker i enlighet med dessa bestämmelser och detta har dokumenterats genom balans- och resultatrapporter avseende efterföljande räkenskapsår. Om det i revisionsberättelsen anges att aktiekapitalet är förbrukat är det enligt honom uppenbart att ett hot mot bolagets fortbestånd föreligger. Han har därför inte ansett att det krävs ett särskilt påpekande om det men han avser att fortsättningsvis göra ett sådant påpekande i revisionsberättelsen.

## **2.2 RN:s iakttagelser**

Som ett komplement till kontrollantens iakttagelser om dokumentation av genomförda oberoendeanalyser enligt analysmodellen konstaterar RN att A-sons analyser består av en i förväg ifylld blankett, som är identiskt utformad för samtliga uppdrag. Blanketten är hämtad från ett revisionsprogram. På blanketten finns varken namn på bolaget eller någon datering. A-sons enda åtgärd för vart och ett av uppdragen förefaller vara att underteckna blanketten.

A-sons revisionsdokumentation består, förutom av standardiserade checklistor, av handskrivna odaterade anteckningar. Även hans riskanalyser, granskningsplaner och checklistor är odaterade. Samtliga riskanalyser är i stort sett identiskt utformade. Han har av RN förelagts att förklara värdet av riskanalyser och planeringar som inte är anpassade till de enskilda bolagen och som saknar uppgift om risker och väsentliga poster.

I respektive årsredovisning för de fyra bolag vars revision närmare kommenteras av RN saknas en översikt över utvecklingen av bolagens verksamhet, ställning och resultat enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han för något av dessa fyra bolag har uppmärksammat denna brist och påtalat att rättelse skulle ske. Av A-sons dokumentation framgår inte heller om han för något av de här aktuella bolagen har följt upp vad som har hänt efter räkenskapsårets slut (jfr 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen).

A-son har anfört följande.

Vad gäller de odaterade dokumenten har revisionsåtgärderna vidtagits i anslutning till revisionsberättelsens avgivande. Fortsättningsvis kommer datering att ske.

Att det i förvaltningsberättelserna saknas en översikt över utvecklingen av bolagens verksamhet, ställning och resultat beror på att översikten, enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen, ska anpassas till bolagets historia, storlek och komplexitet. Med hänsyn till förhållandena i de aktuella bolagen anser han att bolagens ställning och resultat samt utveckling för de senaste två åren, som framgår av resultat- och balansräkningarna, uppfyller kraven i årsredovisningslagen. Han har hänvisat till BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll och anser att dess skrivning stöder hans uppfattning.

Vad gäller uppföljning efter räkenskapsårets slut har han utfört periodiseringskontroller och införskaffat balans- och resultaträkningar, huvudbok samt verifikationer för granskning.

## 2.3 RN:s bedömning

### *Dokumentation*

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Vidare ska dokumentationen innehålla uppgifter om revisorns prövning av sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation genomgående är mycket bristfällig för samtliga här aktuella revisionsuppdrag vad avser oberoendeanalyser, planering, riskanalyser, noteringar om genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Flera av de revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han har utfört framgår inte av den till RN insända revisionsdokumentationen. Vidare är många dokument odaterade vilket innebär att det i efterhand inte är möjligt att utläsa när en viss åtgärd har utförts. RN finner att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### *A-sons revisionsarbete – övrigt*

Som kontrollanten har funnit, och som har bekräftats vid RN:s utredning, har A-son inte utfört några godtagbara revisioner av de här aktuella bolagens resultaträkningar. Att det tidigare inte förekommit något som gett anledning till anmärkning är inte ett godtagbart skäl för att underlåta sådana granskningar. Genom att inte granska väsentliga resultatposter har A-son åsidosatt god revisionssed.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagens verksamhet, ställning och resultat. Detta krav gäller samtliga företag, oavsett deras storlek. Som framgått ovan har A-son i ett yttrande till RN bl.a. hänvisat till en skrivning i BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll. Skrivningen i uttalandet är följande vad avser 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen.

”Även om tyngdpunkten läggs vid det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre period (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet.”

RN tolkar nämnda lagrum i årsredovisningslagen samt BFN:s uttalande så att översikten i sig är obligatorisk och att se som ett komplement till resultat- och balansräkningar. Däremot kan omfattningen av översikten anpassas med hänsyn till det aktuella bolaget. RN finner därför inte att BFN:s uttalande stöder A-sons ovan framförda uppfattning att en översikt helt kan utgå avseende mindre bolag. Eftersom den information som finns i de här aktuella bolagens balans- och resultaträkningar samt jämförelsesiffror inte innehåller samtliga de uppgifter som krävs enligt nämnda lagrum i årsredovisningslagen, har det ankommit på A-son att påtala att sådan information skulle tas in i förvaltningsberättelserna. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

Av 6 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen följer att det i förvaltningsberättelsen bl.a. 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 ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen daterats 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 har gjort några uppföljningar av vad som hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Som framgått ovan har A-son anfört att han har utfört periodiseringskontroller. Att göra sådana kontroller för några månader efter respektive balansdag utgör emellertid inte sådana uppföljningar som avses i RS 560. Han har inte gjort gällande att han har utfört något annat slag av kontroll som kan anses utgöra en sådan uppföljning. A-sons granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har således varit otillräckliga. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

### 3 Datering av revisionsberättelser

A-sons revisionsberättelse för **transportbolaget** är daterad den 12 maj 2008. I dokumentationen finns balans- och resultatrappporter, utskrivna den 15, 16 och 20 maj och försedda med bockar, anteckningar och A-sons signatur. Dessa kontroller är således utförda efter det att han har daterat sin revisionsberättelse. A-sons revisionsberättelse för **klädbolaget** är daterad den 9 juni 2008. I hans dokumentation finns balans- och resultatrappporter, utskrivna den 9 juli 2008 och försedda med bockar och anteckningar. Således är även dessa kontroller utförda efter det att A-son har daterat sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande. För båda bolagen gäller att redovisningskonsulten, på hans begäran, fick göra vissa justeringar av bokslutet. Den slutliga versionen av balans- och resultatrappporter skrevs ut efter det att han hade daterat revisionsberättelserna. Dessa och årsredovisningarna överlämnades till klienten efter det att han hade stämt av balans- och resultatrapporterna mot respektive årsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet har avslutats.<sup>2</sup> RN konstaterar att A-son har utfört vissa kontroller efter den tidpunkt då

---

<sup>2</sup> Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen.

han har daterat sina revisionsberättelser. Han har således daterat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet har avslutats. A-son har härmed åsidosatt god revisionsssed. Vad A-son har uppgett om att han inte har överlämnat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet hade avslutats innebär inte att han kan undgå kritik för dateringen av sina revisionsberättelser.

#### 4 Skobolaget

Skobolaget säljer skor och har en betydande kontanthantering. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har gjort någon granskning av bolagets kassarutiner och kontanthantering. Av den schablonartade riskanalysen framgår inte ens att detta område skulle utgöra någon risk. A-son har av RN förelagts att kommentera detta och att beskriva de eventuella kontroller som har gjorts. För det fall A-son tidigare år har granskat bolagets kassarutiner och kontanthantering har RN önskat att som lån ta del av denna dokumentation (från senast genomförd granskning).

Posten varulager har tagits upp till 2,2 mnkr (31 % av balansomslutningen) per balansdagen den 30 april 2008. A-sons dokumentation består av några bockar på en lagerlista. Denna lista är dock ofullständig eftersom det saknas uppgifter som gör att de enskilda varorna går att identifiera. Detta innebär att det inte med säkerhet kan utläsas vilka varor som avses. Vidare har A-son antecknat att inköspriserna hämtas från fakturorna och skrivs på etiketterna på skokartongerna samt att hans bockar betyder att han har kontrollerat lagerlistor mot inköspris angivna på etiketter. Det finns dock inget som visar om A-son har kontrollerat att överföringen av priser från fakturor till etiketter har skett på ett korrekt sätt. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser.

A-son har anfört följande. Vad gäller skobolagets kontanthantering görs dagligen avslut på kassaapparaten och summa försäljning bokförs i dagboken, debet kassa. Kontanter sätts in på bank påföljande dag. Kontroll har skett av dagsavslut mot dagbok. Betalning sker med kontokort för ca 90 % av försäljningen. Vad därefter gäller varulagret har han genomfört en stickprovsmässig kontrollinventering varvid inga avvikelser noterades. Anskaffningspris framgår av etiketterna och även övriga uppgifter på etiketterna gör att varor kan jämföras med inventeringslistor.

A-son har hänvisat till sina anteckningar och till en lista på vilken han har antecknat att en gruppbenämning visar färg och dam-/herrmodell samt till att inköspris har angetts på respektive skokartong.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son inte har gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar granskning av skobolagets kassarutiner och kontanthantering. Vad avser posten varulager utgjorde den en väsentlig post bland skobolagets tillgångar varför det ankom på A-son att granska såväl existens som prissättning. A-sons enda dokumentation utgörs av några bockar på en lagerlista som är ofullständig eftersom det saknas uppgifter som gör att de enskilda varorna går att identifiera. RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor har gjort sannolikt att han har vidtagit några godtagbara revisionsåtgärder för att förvissa sig om lagrets existens och värde. A-son har genom avsaknaden av godtagbara revisionsåtgärder inte haft grund för att tillstyrka fastställande av skobolagets resultat- och balansräkningar. Genom att trots bristfälligt underlag göra ett sådant uttalande har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsssed.

## 5 Transportbolaget

Transportbolagets resultat uppgick för räkenskapsåret 2006 till 92 000 kr och för räkenskapsåret 2007 till minus 709 000 kr. Eget kapital uppgick till 209 000 kr per den 31 december 2006 och till minus 501 000 kr per den 31 december 2007. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 lämnat bl.a. följande information.

”Som framgår av förvaltningsberättelsen är mer än hälften av bolagets aktiekapital förbrukat. Jag erinrar styrelsen om bestämmelserna i ABL 25 kapitel 13 § som anger vilka åtgärder som skall vidtagas då mer än hälften av bolagets aktiekapital är förbrukat.”

I transportbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 finns ingen information från företagsledningen om förutsättningen för fortsatt drift. Inte heller finns några upplysningar i A-sons revisionsberättelse i denna fråga. Av dokumentationen framgår inte om A-son har uppmärksammat frågan eller gjort företagsledningen uppmärksam på denna fråga.

Transportbolaget var dotterbolag till ett annat aktiebolag (här benämnt moderbolaget). Moderbolagets resultat uppgick för räkenskapsåret 2006 till 76 000 kr och för räkenskapsåret 2007 till minus 111 000 kr. Eget kapital i moderbolaget uppgick till 160 000 kr per den 31 december 2006 och till 49 000 kr per den 31 december 2007.

A-son har anfört följande. Av årsredovisningen framgår att transportbolaget hade ett negativt eget kapital om ca 500 000 kr per den 31 december 2007. Vidare har företagsledningen i förvaltningsberättelsen uppgett att bolaget var skyldigt att upprätta en kontrollbalansräkning. Han har betonat att han har upplyst om detta i sin revisionsberättelse och tillagt att det för en läsare av årsredovisningen torde ”vara uppenbart att bolaget har ekonomiska svårigheter”.

RN gör följande bedömning.

Principen om fortsatt drift är grundläggande när en årsredovisning upprättas.<sup>3</sup> Av transportbolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Revisorns ansvar är att överväga dels det riktiga i att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättas, dels om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande företagens förmåga att fortsätta sin verksamhet som det behöver upplysas om i årsredovisningen.<sup>4</sup> Av A-sons dokumentation och av hans svar på RN:s frågor kan emellertid inte utläsas att han har uppmärksammat denna fråga. A-son har genom denna underlåtenhet åsidosatt god revisionssed.

## 6 Måleribolaget

Av den dokumentation som har tillställts RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av måleribolagets intäkter eller av dess eventuella avtal med uppdragsgivare. I A-sons dokumentation finns två fakturakopior om totalt 100 000 kr ställda till måleribolaget och upprättade av ett handelsbolag. A-son har antecknat att fakturorna avser förskott till ett av ägaren till måleribolaget delägt handelsbolag. Fakturorna är daterade den 2 oktober 2007 respektive den 31 oktober 2007. På varje faktura anges: ”För utfört måleriarbete löpande”, 200 tim, à-pris 250 kr och summa 50 000 kr. På fakturorna saknas information om när arbetet skulle ha utförts och vilka projekt eller uppdrag som avses. A-son har antecknat att fakturorna utgör bevis för att handelsbolaget utför arbete åt måleribolaget. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har

<sup>3</sup> Jämför 2 kap. 4 § årsredovisningslagen.

<sup>4</sup> Jämför RS 570 Fortsatt drift.

reflekterat över huruvida dessa fakturor från ett närstående bolag motsvarades av faktiskt utförda arbeten åt måleribolaget.

A-son har antecknat att måleribolaget per balansdagen den 31 december 2007 hade en fordran om 100 000 kr på handelsbolaget och att redovisningskonsulten, som även upprättade handelsbolagets bokslut, skulle visa att handelsbolaget hade motsvarande skuld. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har följt upp huruvida arbete motsvarande förskottet faktiskt hade utförts efter utgången av räkenskapsåret 2007. A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara hur fordran hade uppkommit och varför posten i måleribolagets årsredovisning har rubricerats Förskott till leverantörer.

A-son har anfört att måleribolagets redovisning handhas av en redovisningskonsult med vilken han har haft ett långvarigt samarbete. Detta säkerställer att samtliga bolagets intäkter redovisas på ett korrekt sätt. Han har tillagt att han bedömer att 70 % av omsättningen avser arbete för ”mycket stora bolag”, vilket innebär en ”näst intill obefintlig risk för felaktig intäktsredovisning”. Han har vidare uppgett att måleribolaget hade utbetalat ett förskott till handelsbolaget och att denna transaktion var ett förskott på kommande arbeten.

RN gör följande bedömning.

RN finner att A-son inte har verifierat att han har utfört någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning och dess uppdragsverksamhet. Det arbete och de kontroller som har utförts av måleribolagets redovisningskonsult är en del av bolagets interna kontroll. A-son kunde visserligen ta hänsyn till detta arbete men fick, enligt god revisionsred, inte låta redovisningskonsultens granskning ersätta egna revisionsåtgärder. RN konstaterar att A-son inte har granskat måleribolagets intäktsredovisning på ett godtagbart sätt. Han har härmed åsidosatt god revisionsred.

RN finner vidare att A-son inte heller har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att förvissa sig om att fakturorna från det närstående handelsbolaget motsvarades av arbete som utförts för måleribolagets räkning.

## **7 Klädbolaget**

### *Kontanthantering*

Klädbolaget säljer kläder och accessoarer och har därmed en betydande kontanthantering. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har gjort någon granskning av bolagets kassarutiner och kontanthantering. Av riskanalysen framgår inte att detta område skulle utgöra någon risk. A-son har förelagts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller. För det fall att han tidigare år har granskat bolagets kassarutiner och kontanthantering har RN önskat att som lån ta del av denna dokumentation (från senast genomförda granskning). A-son har dock inte tillställt RN några ytterligare handlingar.

A-son har anfört att avslut av kassaapparaten sker dagligen och att dagsavsluten sätts in bland verifikationerna och lämnas till redovisningskonsulten för bokföring.

### *Varulager*

Posten varulager har tagits upp till 415 000 kr (55 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av några lagerlistor på vilka han markerat vissa poster med sin signatur. Dessa listor är dock ofullständiga och anger inte vilka varor som avses. Detta innebär att det inte med säkerhet kan utläsas vilka varor som A-son har markerat med sin signatur. I

årsredovisningen anges att varulagret har tagits upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. A-son har dock antecknat att varulagret inventerats till utförsäljningspris inklusive moms och att anskaffningsvärdet var 40 % av inventerat pris. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte granskat om de värden som erhöles på detta sätt verkligen var de lägsta av anskaffningsvärdena och nettoförsäljningsvärdena och om tillämpad princip gav korrekta lagervärden. Det kan noteras att A-son har antecknat att bolaget år 2006 hade en bruttovinst om 29 % och år 2007 en bruttovinst om 32 %.

A-son har anfört att han har genomfört en stickprovsmässig kontrollinventering i syfte att bedöma om inventeringen hade genomförts på ett sådant sätt att ett tillförlitligt värde erhöles. Inga avvikelser noterades vid denna kontroll. Han har tillagt att han kontrollerade utförsäljningspriserna i samband med kontrollinventeringen, att försäljningspriserna fanns angivna på plaggen och att lagret har tagits upp till anskaffningsvärdet. Att detta är det lägsta värdet framgår av de utpriser man har åsatt plaggen.

#### *Fordran på ett närstående bolag*

Av en balansrapport framgår att klädbolaget hade en fordran om 45 000 kr på ett bolag, här benämnt MAB, vars ende styrelseledamot också var ensam styrelseledamot i klädbolaget. Av MAB:s årsredovisning för räkenskapsåret 2007 framgår att bolaget hade redovisat förluster för flera år i rad, att bolagets eget kapital per balansdagen den 31 december 2007 uppgick till ca 109 000 kr och att bolaget hade erhölet villkorade aktieägartillskott om totalt 793 000 kr (varav 70 000 kr hade erhöles under räkenskapsåret 2007). Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har utrett skälen till fordrans uppkomst eller övervägt om det eventuellt förelåg ett förbjudet lån. A-son har förelagts att kommentera detta, att förklara bakgrunden till fordran samt, för det fall fråga var om ett lån, att uppge vilken nytta långgivaren, klädbolaget, hade av utlåningen till MAB.

Av de handlingar som har tillställts RN framgår inte heller huruvida bolaget har upprättat en förteckning över lån och säkerheter enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551). Inte heller finns i revisionsberättelsen något uttalande, enligt 9 kap. 32 § första stycket 3 samma lag, om huruvida styrelsen och verkställande direktören har upprättat nämnda förteckning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han har reflekterat över denna fråga eller efterfrågat någon förteckning.

A-son har i ett första yttrande till RN uppgett att enligt hans bedömning utgjorde klädbolagets utlåning till MAB inte ett förbjudet lån eftersom gäldenären bedriver rörelse och lånet betingades av affärsmässiga skäl samt uteslutande var avsett för gäldenärens rörelse. När RN har efterfrågat information om vilken nytta klädbolaget hade av utlåningen till MAB har han tillagt att han bedömde att det var fråga om en normal varukredit samt att beloppet ”understiger gränsen för väsentliga balansposter” enligt granskningsplanen.

A-son har till sitt yttrande till RN bifogat en granskningsplan av vilken framgår att gränsen för en väsentlig balanspost var satt till 5 000 kr.

#### *RN:s bedömning*

Klädbolagets verksamhet innebär att det föreligger en betydande kontanthantering. A-son har dock inte bedömt att kassarutiner och kontanthantering skulle utgöra någon risk. Såvitt framgår av RN:s utredning har A-son inte utfört några kontroller inom detta område. Varulagret utgjorde klädbolagets mest väsentliga tillgång. Vad gäller denna post har A-son inte gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara kontroller och han har därmed inte visat att han har haft grund för att godta vare sig dess existens eller dess värde. A-son har, trots sina bristfälliga granskningar



av klädbolagets kassarutiner och kontanthantering samt av dess varulager, tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar samt förslag till vinstdisposition. Han har härigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

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 inte bestämmelserna i 1 § bl.a. 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 ett aktiebolags revisor ska uttala sig om huruvida styrelsen har upprättat en föreskriven 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 bl.a. aktiebolagslagen.

Av de uppgifter som A-son lämnat till RN framgår att det under räkenskapsåret 2007 har förekommit långivning från klädbolaget till ett närstående bolag. Av A-sons dokumentation och svar till RN kan inte utläsas att han har gjort någon bedömning av huruvida lånet var förenligt med bestämmelserna i 21 kap. 1 och 2 §§ aktiebolagslagen eller att han uppmärksammat styrelsen på kravet att upprätta en särskild förteckning, för det fall lånet var att se som ett kommersiellt lån. I A-sons revisionsberättelse saknas information om huruvida en särskild förteckning har upprättats. A-son har genom sin underlåtenhet i dessa avseenden på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

## **8 RN:s sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-sons revisionsarbete uppvisar många brister. Hans dokumentation är bristfällig i flera avseenden. Han har daterat revisionsberättelser innan granskningsarbetet har avslutats. A-sons granskningar har varit otillräckliga beträffande händelser efter räkenskapsårets utgång. Han har underlåtit att påtala avsaknaden av viss information i förvaltningsberättelserna. I flera bolag har A-sons granskningar av bolagens kassarutiner och kontanthantering, deras inräktsredovisning samt av deras varulager varit så bristfälliga att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. A-son har i ett bolag med kapitalbrist inte reflekterat över förutsättningarna för fortsatt drift. Slutligen har han i ett bolag underlåtit att bedöma dels huruvida ett lån till ett närstående bolag var förenligt med aktiebolagslagens regler, dels om en särskild förteckning skulle ha upprättats.

RN konstaterar att A-son i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska 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, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Jessica Eckert samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.