

D 11

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör revisionen av ett aktiebolag räkenskapsåret 24 april 2004–31 december 2004 (bolagets första). Till revisor valdes det registrerade revisionsbolag i vilket A-son är verksam. A-son utsågs därefter till huvudansvarig.

Bolaget var franchisetagare i en större franchisekedja och bedrev detaljhandel i centrala Stockholm. Franchisegivaren tillhandahöll, förutom varumärket, butikslokal, inredning samt administration för verksamheten. Franchisegivaren skötte också delar av medelshanteringen och upprättade bolagets bokföring. Under år 2005 uppstod oenighet mellan bolagets företrädare och franchisegivaren och i början av år 2006 försattes bolaget efter egen ansökan i konkurs.

A-son har yttrat sig över anmälan och gett in sin revisionsdokumentation till RN för räkenskapsåret 2004. Vad som har framkommit har föranlett RN att ställa kompletterande frågor till honom. Denna utredning har bl.a. rört granskningen av bolagets varulager, frågan om fortsatt drift samt granskningen av händelser efter räkenskapsårets utgång.

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2004 avgavs den 17 augusti 2005. Bolaget redovisade en nettoomsättning om drygt 4 mnkr och en förlust på ca 19 000 kr. Aktiekapitalet uppgick till 100 000 kr. I revisionsberättelsen, daterad samma dag, anmärkte A-son på att årsredovisningen hade avgetts för sent. Revisionsberättelsen avviker inte i övrigt från standardutformningen.

Varulagret togs i årsredovisningen upp till 324 890 kr (63 procent av balansomslutningen). Enligt franchiseavtalet skulle lagret inventeras fyra gånger per år. Under det förkortade räkenskapsåret 2004 skedde två inventeringar. Den första gjordes under våren i samband med att verksamheten startades och bolaget övertog lagret från en tidigare verksamhetsutövare inom samma franchisekoncept. Den andra inventeringen gjordes den 30 september.

Konkursförvaltaren har i sin förvaltarberättelse angett att nästa lagerinventering skedde i april 2005 och utvisade ett svinn på 294 000 kr. Bolagets registrerade aktiekapital skulle därmed ha varit förbrukat. Enligt konkursförvaltaren ansåg franchisegivaren att svinnet berodde på stölder och svartförsäljning, medan bolagets företrädare hävdade att det var fel i bokföringen. Resultatet av lagerinventeringen registrerades inte i bokföringen förrän den 19 augusti 2005. Konkursförvaltaren redovisar ett antal omständigheter som belyser oklarheter kring varulagret. Han konstaterar sammanfattningsvis att bokföringen av lagret skedde med eftersläpning och att det med ledning av de iakttagelser som gjorts i konkursutredningen inte kan anses klarlagt att denna bokföring är tillförlitlig.

Utöver den redovisade förlusten per balansdagen den 31 december 2004 redovisade bolaget, enligt månadsrapporter som anmälaren gett in, underskott även under år 2005. Även med bortseende från det svinn som kom att bokföras i augusti 2005 redovisades under det första halvåret ett ackumulerat negativt resultat. För månaderna maj och juni 2005 var underskottet så stort att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet enligt redovisningen var förbrukat.

A-sons dokumentation innehåller inte de ovan nämnda månadsrapporterna. Dokumentationen innehåller en notering om att bolaget inte var likvidationspliktigt per balansdagen den 31 december 2004. I övrigt saknas dokumentation som visar vilken granskning och vilka överväganden som gjorts beträffande frågan om fortsatt drift och händelser efter räkenskapsårets utgång.

2 A-sons yttranden

A-son har anfört bl.a. följande.

Allmänt om redovisningen

Inom franchisegivaren fanns en bokföringsenhet som i enlighet med ingångna avtal skötte administrationen åt franchisetagarna. I detta ingick bl.a. att biträda med bokföringen och arkiveringen. All bokföring skedde i ett välkänt redovisningssystem för större redovisningsenheter som används såväl i Sverige som internationellt. Systemet är anpassat till mycket stora transaktionsvolymmer. Grundbokföringen skedde både i huvudsystemet och i ett flertal funktionsanpassade försystem. Försystemen tömde löpande in transaktioner i huvudsystemet. Samtliga butiker hade en avskiljbar bokföring. Försäljningen registrerades i butikerna genom kassasystemet. Inköp av varor och tjänster skedde huvudsakligen genom de enskilda verksamhetsutövarnas försorg. Verksamhetsutövaren inventerade, beställde, mottog och attesterade inköpsfakturor. Följaktligen genererades merparten av bolagens bokföring av verksamhetsutövarna själva. Därutöver upprättades bokföring centralt via franchisegivaren, exempelvis avseende franchiseavgifter, periodiseringar och avskrivningar.

Franchisegivaren reviderades av en revisor verksam vid samma revisionsbyrå som han själv. Den revisorn jämte revisionsteam hade vid granskningen av redovisningssystemet tagit hjälp av revisionsbyråns specialistkompetens inom området. Han tog själv del av denna revisors revisionsplanering och riskanalys samt granskningsresultaten. Han gjorde också egna bedömningar av planeringen och den utförda granskningen och bedömde att kontrollmiljön, redovisningsfunktionen och ekonomifunktionen hade fungerat tillfredsställande. Han kunde därmed sluta sig till att den interna kontrollen var godtagbar och att han i relevanta avseenden kunde förlita sig på den. Hans bedömning var även att bolagen hade små möjligheter att påverka de ingående systemen, eftersom dessa i huvudsak var integrerade och styrda av franchisegivaren.

Granskningen av bolagets varulager

Varulagerrutinen innebar att samtliga inköp, efter beställning och attest av bolagets företrädare, skedde genom franchisegivarens försorg, att alla inköpspriser var centralt satta, att regler för löpande lagerinventering och löpande hantering av inkurans fanns och följdes upp samt att det fanns tydliga riktlinjer för hur försäljningen fick bedrivas. Det sistnämnda innebar t.ex. ett närmast obligatoriskt krav på att följa försäljningskampanjer och centrala rabatterbjudanden. Konceptet kan beskrivas som toppstyrt och gav bolaget mycket litet utrymme att självt påverka detaljer i redovisningen av varulagret, såsom konteringar, värden och periodiseringar. Varulagerredovisningssystemet medgav sammantaget att det gick att följa in- och utleveranser per artikel från exempelvis inventeringsdag till balansdag i försystemet, samt det samlade värdet av artiklarna per varugrupp i huvudsystemet.

Han var vid den aktuella tiden revisor för ett fyrtiotal butiker i franchisekedjan. Han hade löpande tillgång till franchisegivarens interna material för benchmarking av butikerna, såsom nyckeltal och franchisegivarens egna uppföljningar och systemkontroller. Att närvara vid inventering är ett mycket viktigt moment vid granskning av varulager har självfallet varit en utgångspunkt vid bestämningen av granskningsansatsen för butikerna inom franchisekonceptet. För att verifiera att franchisegivarens varulagerredovisningssystem lämnade korrekt information var man från revisionsteamet närvarande vid ett antal franchisetagares varulagerinventeringar, utvalda per rullande räkenskapsår och genom stickprov. Räkenskapsåret 2004 omfattade urvalet

ca 10 procent av de franchisetagare som han reviderade. Granskningen visade att varulagerredovisningen fungerade bra och kunde betraktas som tillförlitlig. Han bedömde att urvalet var tillräckligt stort för att han skulle kunna förlita sig på den interna kontrollen inom franchisekonceptet gällande de enskilda butikernas varulagerredovisningssystem. Den ovan nämnda systemgranskningen hos franchisegivaren som hade utförts av en annan revisor på samma revisionsbyrå utgjorde ett viktigt komplement till denna bedömning. Hans eget synsätt har i stora drag varit detsamma som vid granskning av större varulager som inte finns samlade på en plats utan där flera delmängder av det totala lagret är placerade på olika platser.

I samband med att bolaget övertog verksamheten försommaren 2004 skedde en fysisk lagerinventering enligt fastställd rutin. Vid den inventeringen närvarade representanter från bolaget (köparen) och säljaren samt, som oberoende part, franchisegivaren. Han tog själv del av det skriftliga underlaget från denna inventering. Bolagets lagerinventering inför bokslutet 2004 gjordes den 30 september, vilket var ovanligt tidigt. Normalt skedde den sista inventeringen inför årsboksluten i november. Detta förklarades med att franchisegivaren av olika skäl hade påkallat en tidigareläggning av den centrala höstinventeringen. Han inhämtade underlag från inventeringen. Kontroll skedde av att rutinen för periodisering av inköpsfakturer hade följts. Vidare bedömdes den vid inventeringstillfället, relativt sett normala, inventeringsdifferensen. Uppföljningen visade att inventeringen på ett tillförlitligt sätt speglade det faktiska lagervärdet per den 30 september 2004. Av Revisionsstandard i Sverige RS 501, Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster, punkt 15 framgår att om, som i förevarande fall, den sammantagna kontrollrisken är låg så kan det accepteras att fysisk inventering av lagret av praktiska skäl sker vid någon annan tidpunkt än balansdagen.

Vid den löpande granskningen under hösten 2004 och vid bokslutsgranskningen våren och sommaren 2005 följde han upp bolagets nyckeltal för att se om dessa avvek från vad som var normalt för motsvarande butiker. Om så hade varit fallet, hade det föranlett utökad granskning. De väsentligaste nyckeltalen var storleken på kostnad sålda varor, kostnadsfört svinn (relativa tal), varulagrets storlek per periodiseringstidpunkt (faktiskt tal) samt bruttovinst. Svinn bokfördes löpande genom kostnadsföring av ett schablonmässigt belopp per månad. Detta stämde sedan av löpande mot fysisk inventering så att schablonmässigt svinn återfördes och faktiskt svinn påfördes. Därigenom förelåg löpande en i allt väsentligt korrekt kostnad för sålda varor inklusive svinn. Kontrollmomentet genomfördes löpande av franchisegivaren men följdes upp vid revisionen.

I förevarande fall avvek inga nyckeltal eller månatliga balansvärden från det normala för en butik av den storleken eller jämfört med andra butiker i likartade lägen. Han hade tillgång till ett stort och relevant jämförelsematerial som användes för bedömningen både av avvikande gränser för nyckeltal och normala utgående lagervärden per olika tidpunkter. Vidare kontrollerades att bolaget hade följt den fastställda inventeringsrutinen. Beträffande svinn var utfallet 3 procent vilket låg inom ramen för det normala (3-5 procent). För det fall svinnet skulle ha överstigit 4 procent skulle orsaken ha följts upp och eventuellt ha utgjort en fråga att ta ställning till vid avgivandet av revisionsberättelsen. I praktiken inhämtade han revisionsbevis för att varulagervärdet utgjordes av vad som kan betecknas som ett startlagervärde, med tillägg för under året gjorda inköp med avdrag för försäljning och inkurans. Sammantaget bedömde han att dessa revisionsbevis var tillräckliga och att fysisk närvaro vid inventeringen av bolagets varulager inte krävdes för att godta lagervärdet per den 31 december 2004.

Beträffande granskningen av de butikers varulagerredovisning där han, eller någon annan teammedlem, inte var närvarande vid fysisk lagerinventering förelåg det omständigheter som medgav inhämtande av tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis även utan sådan närvaro. Detta gällde även för det i ärendet aktuella bolaget räkenskapsåret 2004. Granskningsansatsen baserades på den vägledning som ges i RS 501 punkt 8. Där framgår att revisorn vid planeringen

av sin närvaro vid den fysiska lagerinventeringen eller av alternativa granskningsåtgärder kan ta hänsyn till följande faktorer och förhållanden.

- Vilket slags redovisningssystem och system för intern kontroll som används för varulagret,
- inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk samt varulagrets väsentlighet,
- om tillräckliga rutiner kan förväntas bli fastställda och lämpliga instruktioner bli utfärdade för fysisk lagerinventering,
- tidpunkten för inventeringen,
- de platser där inventering ska äga rum samt
- om en specialist behöver medverka.

Flertalet av dessa faktorer beaktades vid bestämmandet av granskningsansats. Eftersom de administrativa rutinerna var samma för alla franchisetagare, kan situationen liknas med den som föreligger inom större koncerner med varulager i flera dotterbolag där granskningen kan ske utan revisorns närvaro vid samtliga dotterbolags varulagerinventering. I RS 501 punkt 11 sägs vidare att revisorn, om inventering sker på flera olika ställen, tar ställning till på vilka platser det är lämpligt att han eller hon är närvarande. I det sammanhanget ska revisorn ta hänsyn till varulagrets väsentlighet samt sin bedömning av inneboende risk och kontrollrisk på de olika platserna. Även detta förhållningssätt har enligt hans mening varit tillämpligt inom det föreliggande franchisekonceptet med butiker med likartade lager på flera platser.

Vad gäller frågan om uppföljning av lagerinventeringar under räkenskapsåret 2005 så hade han vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen, den 17 augusti 2005, inte någon information om att någon planerlig varulagerinventering under första delen av 2005 skulle ha visat på några anmärkningsvärda differenser. Någon uppföljning av genomförda lagerinventeringar under år 2005 gjordes således inte innan revisionsberättelsen avgavs. Det kan noteras att det även med ”facit i hand” inte finns något som direkt indikerar att det svinn som påträffades och bokfördes under 2005 – efter det att han hade avgett revisionsberättelsen – skulle ha inneburit att det redovisade lagervärdet per den 31 december 2004 var felaktigt.

Fortsatt drift och händelser efter räkenskapsårets utgång

Vad gäller frågan om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet bedömde han att resultatet för räkenskapsåret 2004 kunde betraktas som normalt för en nystartad verksamhet. Vidare utgjorde normalt sett första kvartalet varje kalenderår en negativ resultatperiod för butikerna på grund av att antalet kunder, enkelt uttryckt, normalt är minst till antalet under denna säsong jämfört med samtliga övriga säsonger under året. Eventuella förluster under våren 2005 kunde därför förklaras med det faktum att det första kvartalet ett kalenderår normalt alltid präglas av svagare försäljning. Dessutom bedrevs verksamheten inom ett etablerat franchisekoncept där franchisegivaren normalt hade som policy att aldrig låta enskilda butiker gå i konkurs, bl.a. därför att det är dålig marknadsföring att låta en butik stå tom under en tid. Franchisegivaren försåg därför som regel alltid franchisetagarna med erforderlig likviditet eller eftergav fordringar i händelse av stora förluster. Mot den bakgrunden hade han inte skäl att ifrågasätta ägarnas förmåga att driva verksamheten, en väl inarbetad butik belägen i centrala Stockholm, vidare. Frågan om bolagets fortlevnadsförmåga aktualiserades inte förrän senare.

Granskningen av väsentliga händelser efter balansdagen gjordes i första hand genom muntliga förfrågningar till franchisegivaren via revisionsteamet samt genom frågor som han själv ställde till en av bolagets företrädare i samband med slutrevisionsmöte hos bolaget. Fokus låg på om det hade förekommit någon avtalsmässig förändring i franchiseavtalet, om hur det övergripande

resultatet för butiken såg ut under det nya året och om i övrigt något väsentligt hade inträffat. Med hänsyn till verksamhetens ringa omfattning och okomplicerade natur bedömdes dessa granskningsåtgärder vara ändamålsenliga för att få tillräckliga revisionsbevis i denna fråga. Hans minnesbild är att det enbart var den sena årsredovisningen och årsbokslutsprocessen som i sig diskuterades som väsentligt och kunde föranleda anmärkning i revisionsberättelsen. Den minnesbilden stöds av de noteringar som gjordes i revisionsdokumentationen.

Månadsrapporter för räkenskapsåret 2005 granskades med avseende på räkenskapsåret 2004 översiktligt inom ramen för granskningen av väsentliga händelser efter balansdagen. Han fick inte vid någon tidpunkt, hänförlig till granskningen av räkenskapsåret 2004, indikationer på att bolagets registrerade aktiekapital skulle ha varit förbrukat eller ha varit förbrukat till mer än hälften. Frågan om eventuell skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning övervägdes först efter det att granskningen av räkenskapsåret 2005 hade påbörjats.

Vad gäller konkursförvaltarens slutsatser kan konstateras att dessa i första hand torde ha sin grund i händelser under räkenskapsåren 2005 och 2006, dvs. en period som inte omfattades av revisionen av räkenskapsåret 2004.

3 RN:s bedömning

Utgångspunkter för RN:s bedömning

A-son har i sina yttranden i viss omfattning redogjort för de generella överväganden som han gjorde vid revisionen av samtliga revisionsklienter i det aktuella franchisekonceptet. RN:s bedömning nedan avser dock endast det bolag som anmälan avser.

Det var det aktuella bolagets första räkenskapsår. Detta förhållande ställer särskilda krav på revisionen. Av RS 510, Förstagångsrevisioner – ingående balanser, framgår att en revisor vid en förstagångsrevision ska vidta särskilda revisionsåtgärder och även skaffa sig särskilda revisionsbevis. Av RS 310, Kunskap om verksamheten, framgår att revisorn ska ha eller skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning eller på granskningen eller revisionsberättelsen. Revisorn använder sådan kunskap t.ex. för att bedöma inneboende risk och kontrollrisk.

Granskningen av bolagets varulager

I RS 501 anges i punkterna 5-7 följande tre grundläggande principer beträffande revisorns närvaro vid fysisk lagerinventering.

- När varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt.
- Om revisorn på grund av oförutsebara omständigheter inte har möjlighet att närvara vid den fysiska inventeringen vid den tidpunkt som har planerats för denna, ska han eller hon närvara vid eller föranstalta om inventering vid en annan tidpunkt och, om nödvändigt granska mellanliggande transaktioner.
- När det är ogörligt att närvara, beroende på sådana omständigheter som t.ex. varulagrets art och belägenhet, ska revisorn ta ställning till om alternativa åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd, detta för att kunna

dra slutsatsen att han eller hon inte behöver anmärka i revisionsberättelsen på begränsningar i revisionsarbetets inriktning och omfattning.

I ärendet har framkommit att varken A-son eller någon av hans medarbetare i revisionsteamet var närvarande vid någon av de två lagerinventeringar som genomfördes under år 2004. De närvarade inte heller vid eller gjorde någon särskild uppföljning av lagerinventeringar som genomfördes under år 2005 före avgivandet av revisionsberättelsen i augusti 2005.

A-son har som skäl för att för att inte närvara vid någon lagerinventering uppgett att han tog del av underlaget från de inventeringar som hade gjorts år 2004 och att han kontrollerade att bolaget hade följt den fastlagda inventeringsrutinen. Hans uppföljning av inventeringen den 30 september visade att den på ett tillförlitligt sätt speglade det faktiska lagervärdet per detta datum. Genom sin inblick i revisionen av franchisegivaren och genom att under året närvara vid ett antal andra franchisetagares varulagerinventeringar kunde han förvissa sig om att varulagerredovisningen fungerade bra och att det gick att förlita sig på den interna kontrollen inom franchisekonceptet gällande de enskilda butikernas varulagerredovisningssystem. Det tillförlitliga systemet och den även i övrigt goda interna kontrollen medförde att kontrollrisken var låg. Vidare gav hans kompletterande granskning av nyckeltalens utveckling, avseende bl.a. försäljning, kostnad sålda varor och svinn, honom ytterligare underlag för att godta lagervärdet per balansdagen den 31 december 2004. Nyckeltalen jämfördes också med andra butiker. Mot denna bakgrund kunde han acceptera att bolaget inte inventerade lagret i nära anslutning till balansdagen (RS 501 punkt 15). Vad gäller uppföljningen av lagerinventeringar under år 2005 har han uppgett att han vid avgivandet av revisionsberättelsen inte hade fått information om att någon lagerinventering under första delen av 2005 skulle ha visat på några anmärkningsvärda differenser. Han har vidare hänvisat till att han, trots att han inte närvarade vid inventeringarna, beaktade flertalet av de faktorer som omnämns i RS 501 punkt 8. Han har även gjort liknelser med större koncerner med varulager i flera dotterbolag där granskningen kan ske utan revisorns närvaro vid samtliga dotterbolags lagerinventering, samt med större varulager som inte finns samlade på en och samma plats (RS 501 punkt 11).

RN konstaterar att varulagret i förevarande fall motsvarade drygt 60 procent av balansomslutningen. Varulagret var således en väsentlig post i bolagets årsredovisning. A-son skulle därför enligt grundprinciperna i RS 501 ha närvarat vid en fysisk inventering av lagret. Det har inte framkommit några omständigheter som talar för att det var omöjligt för honom eller någon annan i hans revisionsteam att närvara vid någon av de lagerinventeringar som genomfördes.

Även om A-son sedan tidigare var revisor i andra franchisetagares bolag och ansåg sig kunna lita på det varulagerredovisningssystem som användes, bör i detta fall beaktas att det var fråga om ett nystartat bolag som han inte hade några tidigare erfarenheter av. Lagerinventeringen inför balansdagen den 31 december 2004 gjordes redan den 30 september vilket var ovanligt tidigt. A-son har själv framhållit att försäljningen registrerades i butikerna, att varuinköpen huvudsakligen gjordes av de enskilda verksamhetsutövarna som också inventerade, beställde, mottog och attesterade inköpsfakturor. Detta innebar att merparten av bokföringen genererades av verksamhetsutövarna själva. Enligt RN:s uppfattning ålåg det mot denna bakgrund A-son att granska hur det system som han ansåg sig kunna lita på hanterades i praktiken i det aktuella bolaget. Han eller någon av hans medarbetare skulle därför ha varit närvarande vid inventeringen den 30 september 2004 eller, om detta var omöjligt, vid bolagets första inventering år 2005. Så skedde inte. A-son synes, trots att han var medveten om att lagret skulle inventeras fyra gånger per år, inte ens ha efterfrågat någon information om utfallet av inventeringar under år 2005. De alternativa granskningsåtgärder som han har redogjort för kan inte anses tillräckliga. Även om samtliga franchisetagare omfattades av samma redovisningssystem och hade samma

administrativa rutiner, har det varit fråga om skilda företag med olika ägare utan andra gemensamma nämnare än vad som har följt av att de ingått i franchisekonceptet. Vad A-son har anfört om revision av varulager i större koncerner och varulager på olika platser medför därför inte någon annan bedömning.

Sammantaget finner RN att A-son inte har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna göra en välgrundad bedömning av varulagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2004. Dessa brister i hans granskning har inneburit att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Fortsatt drift och händelser efter räkenskapsårets utgång

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i RS 570, Fortsatt drift, ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i RS 570 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 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 har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen har daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Enligt Bokföringsnämndens uttalande BFN U 96:6, Förvaltningsberättelsens innehåll, ska det av en årsredovisnings förvaltningsberättelse framgå om ett aktiebolag har upprättat kontrollbalansräkning som visar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger.

A-son har anfört att han bedömde att bolagets resultat för räkenskapsåret 2004 fick anses normalt för en nystartad verksamhet. Han har också uppgett att första kvartalet varje kalenderår normalt utgjorde en negativ resultatperiod, men att franchisegivaren hade som policy att aldrig låta enskilda butiker gå i konkurs och att han därför inte hade anledning att ifrågasätta ägarnas förmåga att driva verksamheten vidare. Granskningen av väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut skedde i första hand genom muntliga förfrågningar till franchisegivaren och till bolagets företrädare vid slutrevisionsmötet hos bolaget. Fokus låg på eventuella förändringar i franchiseavtalet och på butikens övergripande resultat under år 2005. Månadsrapporter för räkenskapsåret 2005 granskades med avseende på räkenskapsåret 2004 översiktligt inom ramen för granskningen av väsentliga händelser efter balansdagen. Han fick inte vid någon tidpunkt indikationer som tydde på att skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning förelåg.

RN konstaterar att bolaget per den 31 december 2004 redovisade en förlust om 19 000 kr och att A-son själv har uppgett att butikerna inom franchisekonceptet i normalfallet hade en negativ resultatperiod under det första kvartalet varje räkenskapsår. Trots detta synes han inte ha vidtagit några åtgärder för att närmare följa upp resultatutvecklingen i bolaget under år 2005. Den granskning han har redogjort för framstår som övergripande och har inte dokumenterats. Hans dokumentation innehåller inte några månadsrapporter för år 2005. Även en översiktlig granskning av månadsrapporter motsvarande de som anmälaren har gett in skulle ha gett A-son anledning att ifrågasätta om bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat till mer än hälften. De åtgärder han har redogjort för kan därför enligt RN:s mening inte ha gett honom tillräckligt

underlag för att ta ställning till frågan om fortsatt drift och eventuell kapitalbrist i bolaget. Vad han har anfört om franchisegivarens möjligheter att vid behov tillskjuta kapital medför ingen annan bedömning. Genom sin bristfälliga granskning i nu nämnda avseenden har A-son åsidosatt god revisionsred.

Disciplinär åtgärd

A-sons granskning av bolagets varulager samt av förutsättningarna för fortsatt drift och händelser efter räkenskapsårets utgång har varit bristfällig. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Eftersom han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha haft grund för detta är det som läggs honom till last allvarligt. 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, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Inger Blomberg, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.