

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan rör hans revision av ett aktiebolag (bolaget) för räkenskapsåret 2010. RN har även utrett A-sons revision av bolaget för dess första räkenskapsår, 17 juli 2008–31 december 2009.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de angivna räkenskapsåren. Han avgav sina revisionsberättelser avseende bolaget den 20 juni 2010 för räkenskapsåret 2008/09 samt den 30 juni 2011 för räkenskapsåret 2010. Båda revisionsberättelserna var upprättade i enlighet med standardutformningen. Bolaget bedrev internetbaserad försäljningsverksamhet och hade en omsättning uppgående till 676 tkr räkenskapsåret 2008/09 och till 448 tkr räkenskapsåret 2010.

2 Granskning av varulager och fråga om fortsatt drift

2.1 Granskning av bolagets varulager räkenskapsåren 2008/09 och 2010

Enligt årsredovisningarna för de i ärendet aktuella räkenskapsåren uppgick bolagets varulager per balansdagen den 31 december 2009 till 188 tkr (ca 71 procent av bolagets balansomslutning) och per balansdagen den 31 december 2010 till 107 tkr (ca 48 procent av bolagets balansomslutning).

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han tog del av en värderingslista, en inventeringslista och ett lagerinventeringsintyg avseende varulagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2009. Lagerinventeringsintyget var daterat den 18 april 2010. I en odaterad anteckning på intyget har han angett att han med hänsyn till lagrets storlek borde ha närvarat vid inventeringen men att han, inför bolagets inventering, inte hade fått någon information om lagrets storlek. Han har vidare i samma anteckning angett att granskningen av inköp och prissättning inte föranledde någon anmärkning, att lagrets storlek var acceptabelt med hänsyn till redovisat bruttoresultat och att han kunde förlita sig på den av bolaget genomförda inventeringen.

Av revisionsdokumentationen framgår vidare att A-son tog del av en värderingslista, en inventeringslista och ett lagerinventeringsintyg avseende varulagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2010. Lagerinventeringsintyget var daterat den 22 mars 2011. I en odaterad anteckning har han angett att granskning hade skett genom stickprover av större lagerposter mot inköpsfakturer beträffande mängd och pris. Han har också angett att han kunde förlita sig på bolagets inventering och redovisat värde.

RN har förelagt A-son att redogöra för sin granskning av posten Varulager, räkenskapsåren 2008/09 och 2010.

A-son har anfört följande.

Gällande granskningen av varulagret vid utgången av bolagets första räkenskapsår vill han hänvisa till revisionsdokumentationen. Anteckningen om att han borde ha närvarat vid inventeringen gjordes efter det att han under våren 2010 fick del av bokslutsmaterialet där varulagrets värde framgick. Varken han själv eller någon revisionsmedarbetare närvarade vid bolagets lagerinventeringar eller genomförde några fysiska kontrollinventeringar räkenskapsåren

2008/09 och 2010. Han hämtade däremot in undertecknade lagerinventeringsintyg och värderingslistor. Han granskade lagerlistorna, prissättningarna enligt inköpsfakturorna och beräkningarna. Det framkom inga uppgifter som indikerade att han inte kunde förlita sig på bolagets inventeringar.

2.2 Fortsatt drift räkenskapsåret 2010

Per balansdagen den 31 december 2010 uppgick bolagets eget kapital till 52 tkr och årets resultat redovisades med minus 66 tkr. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2010 finns en odaterad anteckning om att bolaget avsåg att ändra inriktning inom försäljning och marknadsföring vilket skulle påverka bedömningen av fortsatt drift. Revisionsdokumentationen innehåller inga andra uppgifter om huruvida A-son gjorde någon bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift.

A-son har anfört följande.

Efter genomförd granskning av eget kapital konstaterade han att bolagets ägare hade lämnat ett lån om ca 124 tkr till bolaget. Han bedömde att detta lån kunde omvandlas till aktieägartillskott för det fall eventuella framtida förluster skulle komma att förbruka mer än hälften av aktiekapitalet.

Uttalandet att bolaget avsåg att ändra inriktning inom försäljning och marknadsföring tolkade han så att bolaget önskade öka försäljningen och förbättra resultatet. Han berörde frågan om bolagets fortsatta drift per telefon med styrelsen. Han bedömde att den fortsatta driften inte utgjorde ett akut problem men ansåg det vara viktigt att bolagets styrelse bevakade frågan. Han försökte i ett senare skede kontakta styrelsen innan han avgav sin revisionsberättelse för att ställa frågor om något hade hänt inom marknadsföringen som på sikt skulle ha kunnat öka försäljningen. Han fick dock inte kontakt med styrelsen innan han avgav revisionsberättelsen.

3 RN:s bedömning

3.1 Granskning av bolagets varulager räkenskapsåren 2008/09 och 2010

Varulagret utgjorde en väsentlig post för bolaget. Av A-sons yttranden och revisionsdokumentation framgår att han inte närvarade vid bolagets lagerinventeringar per balansdagarna den 31 december 2009 samt den 31 december 2010. Han har dock, sedan han fått del av bokslutsmaterialet våren 2010, antecknat att han borde ha närvarat vid inventeringen per balansdagen den 31 december 2009 med hänsyn till varulagrets storlek.

När varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, ska revisorn enligt god revisionsstandard skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och värde genom att, i första hand, närvara vid en fysisk inventering och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen, om detta inte är ogörligt. För det fall att det är ogörligt att närvara vid inventering ska revisorn ta ställning till om alternativa åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.¹ Revisorn ska i andra hand göra en egen uppföljande kontroll av lagret i nära anslutning till balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år

¹ Se Revisionsstandard i Sverige (RS) 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster*, p. 5–7. RN hänvisar till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i International Standard on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 501 finns i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*, p. 5–7.

begränsar sig till att följa upp hur lagerinventering har skett, vilka instruktioner som har funnits och vilka som har deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att revisorn tidigare år har bedömt inventeringsrutinerna och att revisorn har testat dessa.

A-son har anfört att han för räkenskapsåret 2008/09 granskade lagerlistor och prissättningar enligt inköpsfakturor och att stickprovskontroller genomfördes efterföljande räkenskapsår. Han har angett att han inte fick några indikationer på att han inte kunde förlita sig på bolagets inventering under båda räkenskapsåren. Enligt RN:s mening var det dock särskilt viktigt att granska bolagets rutiner för inventering och lagerredovisning räkenskapsåret 2008/09, eftersom detta var bolagets första räkenskapsår. Vad han har anfört om att han fick kännedom om varulagrets storlek först under våren 2010 utgör inte en godtagbar anledning att underlåta att närvara vid bolagets inventering eller genomföra en egen kontrollinventering av varulagret. Det ålåg A-son att i rimlig tid inhämta sådan information om bolagets verksamhet att han kunde planera och genomföra de granskningsåtgärder som han bedömde vara nödvändiga. Vidare finner RN att den omständigheten att han inte närvarade vid bolagets inventering av varulagret per balansdagen det första räkenskapsåret motiverade att han borde ha närvarat vid inventeringen av varulagret per balansdagen det efterföljande räkenskapsåret. RN bedömer mot denna bakgrund att hans granskningsåtgärder var alltför begränsade och översiktliga för att han skulle kunna göra en tillförlitlig bedömning av varulagrets existens och värde per balansdagarna den 31 december 2009 och den 31 december 2010. Med hänsyn härtill saknade han också grund för att dessa räkenskapsår tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom sin underlåtenhet att vidta tillräckliga granskningsåtgärder av varulagret och genom att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det har han vid sin revision av räkenskapsåren 2008/09 och 2010 åsidosatt god revisionssed.

3.2 Fortsatt drift räkenskapsåret 2010

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 upprättande av årsredovisningen.² 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. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i redovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Detta framgår av punkterna 32–34 i RS 570.

Bolaget hade per balansdagen den 31 december 2010 ett eget kapital som uppgick till 52 tkr och redovisade en förlust om 66 tkr. Således översteg bolagets egna kapital hälften av det registrerade aktiekapitalet endast med ett mindre belopp. Vid tidpunkten för avgivandet av revisionsberättelsen fanns därför en osäkerhet avseende möjligheterna till fortsatt drift. A-son har uppgett att ett lån från bolagets ägare skulle kunna omvandlas till aktieägartillskott, för det fall behov skulle uppstå. Han har dock inte presenterat några revisionsbevis utvisande att bolagets ägare hade åtagit sig att – eller i vart fall hade för avsikt att – i framtiden läka en eventuell kapitalbrist hos bolaget. Vad han har anfört om möjligheten att omvandla det angivna lånet till ett aktieägartillskott kan därför inte tillmätas någon betydelse. A-son skulle för bolagets styrelse

² Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

ha påtalat behovet av att den gjorde en särskild bedömning av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall han bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i förvaltningsberättelsen för bolaget. Han skulle då också i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010 särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att inte vidta någon av de angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revision av bolaget. Han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar då hans granskningsinsatser avseende varulagret varit otillräckliga för räkenskapsåren 2008/09 och 2010. Vidare har han för räkenskapsåret 2010 inte gjort tillräckliga överväganden när det gäller frågan om förutsättningarna för fortsatt drift. Han har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Linda Wallin som föredragit ärendet.