

## D 13

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (i det följande benämnt bolaget) för räkenskapsåren 1 maj 2009–30 april 2010 och 1 maj 2010–30 april 2011. Bolaget bedrev import och försäljning av kakel, sanitetsutrustningar m.m.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende de nämnda räkenskapsåren.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

I anmälan till RN har anförts att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor att verka för att bolagets styrelse skulle lämna korrekt information i årsredovisningen.

A-son har för båda räkenskapsåren lämnat revisionsberättelser som avviker från standardutformningen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009/10 har han anmärkt att redovisning av skatt, sociala avgifter och mervärdesskatt inte har redovisats i rätt tid och inte alltid med rätt belopp. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010/11 har han anmärkt att han med hänsyn till pågående rättstvister varken kan till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultat- och balansräkningarna eller disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

### 2 Granskning av varulager räkenskapsåret 2010/11

Posten Varulager redovisades för räkenskapsåret 2010/11 med 423 tkr, vilket motsvarade ca 26 procent av balansomslutningen. I dokumentationen finns sammanställningar och tabeller rörande bolagets inventering den 30 april 2011. Vidare anges i dokumentationen att bolaget har inventerat lagret per balansdagen.

Av dokumentationen framgår inte om A-son närvarade vid inventeringen av bolagets varulager. Det framgår inte heller om det fanns ett lagerinventeringsintyg avseende inventeringen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om bolaget hade ett lagerregister som fördes löpande eller om bolaget hade upprättat någon inventeringsinstruktion.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Han deltog inte i bolagets inventering vid bokslutet den 30 april 2011, eftersom bolaget hade en tillfredsställande kontroll och dokumentation av varulagret. Han genomförde en granskning av posten Varulager dels genom att jämföra med föregående år, eftersom han då hade genomfört en kontrollinventering vid besök i lagret efter bokslutsdagen, dels genom att

matcha kundfakturor, leverantörsfakturor och lager. Vidare gjorde han omfattande avklippkontroller.

A-son har därvid hänvisat till sin revisionsdokumentation där det finns e-postmeddelande och kopior på fakturor från leverantörer bl.a. avseende kakel.

RN gör följande bedömning.

Av RS 501 *Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster*,<sup>1</sup> punkterna 5 och 7, framgår att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt. 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. Syftet är att revisorn ska kunna dra slutsatsen att han eller hon inte behöver anmärka i revisionsberättelsen på begränsningarna i revisionsarbetets inriktning och omfattning.

Under det aktuella räkenskapsåret närvarade A-son inte vid bolagets inventering av lagret per balansdagen. De skäl han har anfört för att inte närvara vid inventeringen är inte sådana som avses i ovan angivna RS och inga av de åtgärder som han vidtog i stället är ägnade att ersätta kraven i RS på närvaro vid bolagets lagerinventering. A-son har därför inte utfört en godtagbar granskning av bolagets varulager.

Balansposten Varulager uppgick per balansdagen till ett väsentligt belopp. Mot bakgrund av den bristfälliga granskningen av varulagret saknade A-son tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till varulagrets existens och tillstånd. Han saknade därför också grund för att ta ställning i frågan om fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. A-son har i sin revisionsberättelse varken till- eller avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar samt förslag till vinstdisposition, men har som grund för detta ställningstagande hänvisat endast till en osäkerhet beträffande utfallet av de rättstvister som bolaget var inblandat i. Genom att utan tillräcklig granskning godta det redovisade värdet av posten Varulager har A-son åsidosatt god revisionssed.

### **3 Händelser efter räkenskapsårets utgång**

Av A-sons revisionsdokumentation kan inte utläsas om han vidtog några åtgärder för att granska händelser efter något av de aktuella räkenskapsårens utgång.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Händelser efter balansdagen granskade han genom att kontrollera betalning av kundfordringar och genom att gå igenom kundfakturor, leverantörsfakturor samt manuella verifikationer. Han gick därutöver också igenom vad som hade skett på bolagets skattekonto efter balansdagen. De granskningsåtgärder han vidtog framgår av hans revisionsdokumentation.

---

<sup>1</sup> Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 501 finns i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen 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 dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.<sup>2</sup> Som exempel på sådana granskningsåtgärder kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört, genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden, förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång och förfrågningar hos företagsledningen rörande händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. De granskningsåtgärder som räknas upp i den angivna standarden är avsedda att komplettera sådana granskningsåtgärder av rutinkaraktär som avser särskilda transaktioner som inträffat efter räkenskapsårets slut och som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, exempelvis granskning av betalningar till fordringshavare.

De revisionsåtgärder som A-son i sina svar till RN har angett att han utfört för att granska händelser efter räkenskapsårets utgång är inte sådana som avses i RS 560 och hans granskning uppfyller således inte de krav som följer av den angivna standarden. Hans granskning har därför varit bristfällig. Genom att inte på ett godtagbart sätt granska händelser efter räkenskapsårets utgång har A-son åsidosatt god revisionsssed.

#### **4 Sent avgiven årsredovisning för räkenskapsåret 2010/11**

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 avgavs den 26 januari 2012, dvs. nästan nio månader efter räkenskapsårets utgång. Av revisionsdokumentationen framgår inte om A-son vidtog några åtgärder för att få tillgång till bolagets räkenskapsmaterial och nödvändig information i sådan tid att revisionen skulle kunna utföras i rätt tid.

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Under sommaren 2011 hade han flera telefonkontakter med den redovisningsbyrå som bistod bolaget med att upprätta årsredovisning. Redovisningsbyrån hade då inte fått tillgång till allt material, vilket han påtalade för bolaget. Redovisningsmaterialet levererades sedan till hans kontor den 28 oktober 2011 vilket innebar att det var omöjligt för honom att hinna genomföra revisionen i tid. Någon årsredovisning hade heller inte upprättats vid den tidpunkten. Den 29 oktober 2011 skickade han ett e-postmeddelande till bolaget. I meddelandet uppgav han att årsredovisning enligt redovisningsbyrån inte hade upprättats och att det skulle bli omöjligt för honom att hinna granska årsredovisningen före den 30 november 2011. Utöver detta meddelande har han inte skickat någon ytterligare skriftlig påminnelse till bolaget. Han vill minnas att han hade flera telefonkontakter med bolaget under sommaren och att han även besökte bolagets kontor.

---

<sup>2</sup> Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom samma tidsfrist. I ett aktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolaget upprättar räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial till revisorn dröjer så länge att det finns risk för att ordinarie bolagsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera bolagets styrelse om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter. Om inte heller detta leder till att styrelsen avger en årsredovisning inom rimlig tid, bör han eller hon avgå från sitt uppdrag.<sup>3</sup>

Av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen följer att en bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget betala en förseningsavgift enligt 8 kap. 6 § samma lag. Om bolaget inte har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

A-son fick inte del av bolagets årsredovisning inom den tid som anges i årsredovisningslagen, vilket borde ha föranlett honom att utan dröjsmål kontakta en behörig företrädare för bolaget. Det finns inte något som hindrar att en revisor tar de initiala kontakterna i frågor av det nu aktuella slaget med andra representanter för bolaget än styrelsen, exempelvis en redovisningskonsult som har åtagit sig att uppdraget att biträda bolaget med dess redovisning. Sådana kontakter måste dock tas i så god tid att det finns tid kvar att kommunicera direkt med styrelsen, dvs. med den eller de personer som bär det slutliga ansvaret, om revisorn bedömer att det finns en risk att ordinarie bolagsstämma annars inte kan hållas inom föreskriven tid.<sup>4</sup> A-son tog visserligen enligt egen uppgift kontakt med styrelsen muntligen under sommaren och skriftligen innan årsredovisningen skulle vara upprättad. Den skriftliga kontakten med styrelsen tog han emellertid först ett par dagar innan årsredovisningen senast skulle ha lagts fram för bolagsstämman, vilket är för sent. Genom att inte i tid vidta åtgärder för att uppfylla den agerandeplikt som ålåg honom i egenskap av vald revisor i bolaget har A-son åsidosatt god revisionssed.

---

<sup>3</sup> Se t.ex. RN:s beslut den 18 september 2012 i ärende dnr 2011-1713 och RN:s beslut den 1 november 2012 i ärende dnr 2011-683.

<sup>4</sup> Se RN:s beslut den 1 november 2012 i ärende dnr 2011-683.

## **5 RN:s sammanfattade bedömning och val av disciplinär åtgärd**

A-son har för ett av räkenskapsåren utan tillräcklig granskning godtagit det redovisade värdet av en väsentlig post i balansräkningen. Han har inte på ett godtagbart sätt granskat händelser efter räkenskapsårens utgång och han har för ett av räkenskapsåren åsidosatt den agerandeplikt som har åvilat honom som revisor.

A-son har i angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som sammantaget läggs honom till last är 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, justitierådet Kristina Ståhl, 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 närvarat direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson och avdelningsdirektören Angelica Thornquist som har föredragit ärendet.