

Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av två aktiebolag för räkenskapsåret 2014. Bolagen, som ingick i samma koncern, benämns i det följande moderbolaget och dotterbolaget. Båda bolagens verksamheter bestod av butiksförsäljning av kläder. Moderbolaget var franchisetagare till ett annat bolag.

Bolagen tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) vid upprättandet av årsredovisningen. Bolagens omsättning och balansomsättning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Moderbolaget	2014-01-01–2014-12-31	32,6	29,4
Dotterbolaget	2014-01-01–2014-12-31	0,6	2,7

I revisionsberättelserna för båda bolagen anmärkte A-son *dels* på att årsredovisningen hade avlämnats vid en sådan tidpunkt att årsstämman inte hade kunnat hållas inom lagstadgad tid, *dels* på att bolagen hade betalat skatter och avgifter för sent under räkenskapsåret. I övrigt var revisionsberättelserna utan modifieringar och upplysningar.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–9 behandlas A-sons granskningsinsatser. Revisionsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 10.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som utgör bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

¹ Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på nu angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

3 Granskning av ingående balanser (båda bolagen)

3.1 Moderbolaget

Granskningen av moderbolaget för det aktuella räkenskapsåret var en s.k. förstagsrevision. Av en checklista i revisionsdokumentationen framgår att A-son hade hämtat in och läst den senaste årsredovisningen och revisionsberättelsen för bolaget. Han har även på samma checklista kryssat i *att* föregående års utgående balanser hade överförts i ny räkning till aktuell period på rätt sätt, *att* öppningsbalanserna avspeglade tillämpningen av lämpliga redovisningsprinciper, *att* han hade kunnat hämta in tillräckliga revisionsbevis för öppningsbalanserna, *att* inga väsentliga felaktigheter hade identifierats i öppningsbalanserna *och att* ingen ändring hade gjorts av revisionsberättelsen för föregående räkenskapsår. I dokumentationen finns dock inget ytterligare som stöder de angivna slutsatserna.

A-son har även bockat av att han som ett led i sin granskning av de ingående balanserna hade granskat föregående revisors arbetsdokument för att hämta in revisionsbevis om öppningsbalanserna. Dokumentationen innehåller dock inga handlingar från någon sådan granskning.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att det finns en notering om granskning av föregående revisors dokumentation i hans revisionsdokumentation. Denna notering gjordes av hans medarbetare på uppdraget. Han kan nu se att det saknas närmare anteckningar rörande resultatet av denna granskning och han har tyvärr i dag inte någon minnesbild av vilken eventuell återrapportering som han fick från granskningen i den delen.

Han anser att han lade upp sin granskning på ett sådant sätt att en bedömning av föregående revisors granskningsarbete inte var avgörande för hans slutsatser angående bolagets redovisade ingående balanser.

I samband med att han tillträdde som revisor räkenskapsåret 2014 beslutade bolaget även att byta redovisningsbyrå och att i stället anlita hans revisionsbyrås redovisningskonsulter för att sköta den löpande bokföringen och redovisningen samt att biträda vid upprättandet av årsredovisningen etc.

I och med att den revisionsbyrå vid vilken han är verksam tog över redovisningsuppdraget från och med bokslutsarbetet avseende räkenskapsåret 2014 gjorde han en uppföljning av bokslutet för räkenskapsåret 2013. Den dokumentation som han tog del av fanns i en bokslutspärm med detaljerade specifikationer och underlag. Dessa underlag gick han igenom i samband med att han tillträdde som revisor, dock utan att särskilt dokumentera genomgången och sina överväganden. Han kunde konstatera att föregående års bokslut var väldokumenterat och att räkenskapsinformationen gav stöd för de räkenskapspåståenden och upplysningar som återspeglades i årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret. Eftersom samma dokumentation hade legat till grund även för föregående revisors granskning, var en granskning av dennes egna arbetsdokument inte avgörande för honom. De revisionsbevis som han hade inhämtat genom sin genomgång av bokslutsdokumentationen avseende räkenskapsåret 2013 bedömde han utgöra sådana tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att han kunde acceptera de ingående balanserna för räkenskapsåret 2014.

3.2 Dotterbolaget

Även granskningen av dotterbolaget var en förstagångsrevision. Av en checklista i revisionsdokumentationen framgår att A-son hade hämtat in och läst den senaste årsredovisningen och revisionsberättelsen för bolaget. Han har även på samma checklista kryssat i *att* föregående års utgående balanser hade överförts i ny räkning till aktuell period på rätt sätt, *att* öppningsbalanserna avspeglade tillämpningen av lämpliga redovisningsprinciper, *att* han hade kunnat hämta in tillräckliga revisionsbevis för öppningsbalanserna, *att* inga väsentliga felaktigheter hade identifierats i öppningsbalanserna, *att* inga förändringar i redovisningsprinciper hade skett, *att* de redovisningsprinciper som avspeglades i öppningsbalanserna hade tillämpats på ett enhetligt sätt i årsredovisningen för den aktuella perioden *och att* tidigare revisor inte hade modifierat revisionsberättelsen för föregående räkenskapsår. I dokumentationen finns dock inget ytterligare som stöder de angivna slutsatserna.

Av föregående räkenskapsårs årsredovisning framgår dock att bolaget då hade tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2) vid upprättandet av årsredovisningen. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 anges att bolaget under räkenskapsåret hade bytt till K3. Bolaget hade alltså bytt redovisningsprinciper, till skillnad mot vad A-son antecknade i revisionsdokumentationen.

Av den föregående revisorns revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013 framgår att denne hade bedömt att bolagets varulager i balansräkningen var upptaget med ett 200 tkr för högt belopp och att revisorn därför hade uttalat att årsredovisningen inte hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och inte gav en i alla väsentliga avseenden rättvisande bild av bolagets finansiella ställning och resultat. Den föregående revisorn hade också avstyrkt att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna. Anteckningen i A-sons revisionsdokumentation om att den föregående revisorn inte hade modifierat sin revisionsberättelse var alltså felaktig. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son vid sin bedömning av risken för väsentliga fel i årsredovisningen vid revisionen av räkenskapsåret 2014 utvärderade effekten av den omständighet som hade gett upphov till den tidigare modifieringen.

A-son har även antecknat i dokumentationen att han som ett led i sin granskning av de ingående balanserna hade granskat föregående revisors arbetsdokument för inhämtande av revisionsbevis om öppningsbalanserna. Dokumentationen innehåller dock ingenting som dokumenterar någon sådan granskning.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade under räkenskapsåret 2014 bytt redovisningsprincip från K2 till K3. Effekterna av detta för det granskade året 2014 var dock begränsade och påverkade endast posten Uppskjuten skattefordran. Anteckningen om att bolaget inte hade ändrat redovisningsprinciper var ett rent misstag. Självklart hade granskningen skett med utgångspunkt från att bolaget redovisade enligt K3.

Anteckningen i dokumentationen att föregående revisor inte hade modifierat sin revisionsberättelse berodde på ett förbiseende från hans medarbetares sida, som han inte uppmärksammade. Han noterade naturligtvis den föregående revisorns skrivning i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2013. Vid sin granskning av varulagret per balansdagen den 31 december 2014

påträffade han inte några omständigheter som tydde på att det skulle föreligga något nedskrivningsbehov. Lagret var enligt hans och revisionsteamets mening lågt värderat. Den tidigare revisorns avstyrkande av resultat- och balansräkningarna berodde på att underlagen avseende varulagrets värde per balansdagen var ofullständiga. Detta kunde senare korrigeras. Han fick information från både styrelsen och den tidigare revisorn att en del av lagret som tidigare inte hade inventerats hade bokförts. Styrelsen hävdade att lagret var korrekt, men den tidigare revisorn ansåg sig inte ha möjlighet att verifiera riktigheten i denna komplettering. Den tidigare revisorn hade inte heller haft möjlighet att genomföra någon kontrollinventering. Med hänsyn till att det hade rått tidsbrist med att färdigställa bokslutet hade bolaget och den tidigare revisorn varit överens om att revisorn var tvungen att uttrycka en avvikande mening i revisionsberättelsen. A-sons bedömning var att det fel som kunde föreligga i de ingående balanserna skulle kunna resultera endast i en något för hög kostnad för sålda varor under räkenskapsåret 2014. Felet skulle i så fall tydligt understiga det tillämpade väsentlighetstalet om 75 tkr.

Även i fråga om dotterbolaget tog han del av föregående års bokslut inklusive bokslutsbilagor och övrig räkenskapsinformation. Han gjorde i allt väsentligt samma bedömning i fråga om dotterbolaget som han gjorde beträffande moderbolaget, dvs. att han hade inhämtat sådana tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis att han kunde acceptera de ingående balanserna för räkenskapsåret 2014. Han beklagar att detta inte finns tydligt dokumenterat.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 6 ska en revisor hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period. Detta ska revisorn göra genom att fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov och genom att fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna. Revisorn ska också vidta en eller flera av följande åtgärder: (I) gå igenom föregående revisors arbetspapper för att hämta in bevis avseende de ingående balanserna, (II) bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och (III) utföra särskilda granskningsåtgärder för att hämta in revisionsbevis om de ingående balanserna.

A-sons dokumentation för båda bolagen innehåller endast kryss i en checklista där granskningsåtgärder sägs vara utförda. Detta utgör inte tillräckliga revisionsbevis för att han gjorde en godtagbar granskning.

Inte heller dokumentationen i övrigt utvisar att han gjorde en tillräcklig granskning av de ingående balanserna. Det finns överhuvudtaget ingen dokumentation av hans kontakter med föregående revisor.

Vid sådant förhållande har Revisorsinspektionen att bedöma om A-son genom sina uppgifter till myndigheten har gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). De uppgifter han har lämnat om att han gick igenom respektive bolags bokslutsdokumentation för föregående år ger emellertid ingen närmare ledning för en bedömning av utfört arbete. Detsamma gäller hans uppgifter om de kontakter som han hade med den föregående revisorn. I dotterbolaget, där föregående revisor hade modifierat sin revisionsberättelse på grund av värderingen av varulagret, kan det inte med ledning av hans uppgifter bedömas vilken grund han hade för slutsatsen att eventuella fel i de ingående balanserna understeg hans väsentlighetstal. Slutligen går det inte utifrån hans uppgifter att bedöma vilka revisionsbevis om de ingående balanserna som hans granskning av det utgående varulagret per balansdagen år 2014 gav.

Sammantaget bedömer Revisorsinspektionen att A-son inte beträffande något av bolagen har gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av de ingående balanserna. Genom att inte göra någon tillräcklig granskning har han åsidosatt god revisionssed.

4 Intäktsredovisning (båda bolagen)

4.1 Moderbolaget

Moderbolaget redovisade för räkenskapsåret 2014 en nettoomsättning om 32,5 mnkr. Av årsredovisningen framgår att bolaget under räkenskapsåret bedrev verksamheten i tre butiker, under en del av räkenskapsåret i fyra butiker.

I A-sons dokumentation anges att han bedömde att intäktsflödet och principerna för intäktsredovisningen inte var komplexa. Han har vidare angett att han hade en god kunskap om uppdraget och intäktsredovisningen från tidigare års revisioner. Han har också – trots att detta var en förstagångsrevision – antecknat att han inte hade identifierat några brister i intäktsredovisningen vid tidigare års revisioner.

Beträffande risken för oegentligheter i intäktsredovisningen har A-son i dokumentationen angett att han inte hade tillräckliga revisionsbevis för att kunna utgå från att det inte förelåg en generell risk för

s.k. management override kopplat till intäktsredovisningen. Den antecknade bedömningen blev att det fanns en generell betydande risk för management override i intäktsredovisningen.

A-son har i dokumentationen också angett att bolaget hade interna kontroller men att dessa inte var test- eller granskningsbara och att han därmed inte kunde förlita sig på dem i granskningen. Han skulle därför förlita sig på substansgranskning.

När det gäller bolagets rutiner för försäljning, övriga inkomster och inbetalningar har det i dokumentationen antecknats att dessa bedömdes fungera tillfredsställande. Det kan dock inte utläsas av dokumentationen vilken granskning A-son utförde för att kunna dra den slutsatsen. Det kan inte heller utläsas om han utförde någon granskning av bolagets kassarutiner och kassaredovisning, förutom att det i dokumentationen finns en kopia på ett inventeringsintyg avseende en växelkassa i en av bolagets butiker.

När det gäller granskningen av intäkterna i övrigt finns några anteckningar om resultaträkningen. Av dessa framgår att omsättningen hade ökat med 2 mnkr jämfört med föregående år och att detta var hänförligt till försäljning i en av butikerna. Det finns också anteckningar om att bruttovinsten hade ökat jämfört med föregående år och att detta bl.a. berodde på att bolaget hade sålt en del varor som skrivits ned tidigare år och således genererade en högre bruttovinst aktuellt räkenskapsår. Slutsatsen av granskningen var ”accepteras”. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon ytterligare granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Han förstår att anteckningarna om tidigare års revisioner kan missförstås. Det som han ville ge uttryck för var att han hade kunskap och erfarenhet från granskningen av intäktsredovisningen i andra butiksverksamheter som bedrevs av personer inom samma ägarsfär. Han kunde vid sin granskning konstatera att rutinerna i allt väsentligt var desamma i den butiksverksamhet som bedrevs i moderbolaget som i övriga butiker. Därför ansåg han sig kunna planera revisionen med utgångspunkt från att bolaget hade tillfredsställande rutiner avseende intäktsredovisningen.

Bolaget använde ett butiksdatasystem som var centralt för franchisegivaren och franchisetagarna och användandet av det systemet var ett krav enligt franchiseavtalet. Detta system var integrerat med franchisegivarens affärssystem. Betalningssystemet bestod av en kassadel, medan butiksdatasystemet

var ett webbgränssnitt till affärssystemet. Kassadelen innehöll flera funktioner för säker och snabb försäljning och innefattade bl.a. korthantering med PIN-terminaler, medlemshantering, betalning med utländsk valuta, presentkortshantering etc. Den s.k. backofficedelen innehöll bl.a. funktioner för lagerhantering, t.ex. inleveranser, inventering, varuclearing mellan butiker, varureturner etc. och rapporter för uppföljning av försäljning och lager.

Uppdatering och underhåll av butiksdatasystemet administrerades centralt liksom rutinerna för behörighetsadministration. Utrymmet för manipulationer av intäktsredovisningen från franchisetagarens sida var, enligt hans bedömning, mycket begränsat. Han bedömde därför att den inneboende risken i intäktsredovisningen var låg. Via butiksdatasystemet hade franchisegivaren insyn i intäktsredovisningen och informationen från systemet styrde även varuleveranserna till butiken.

Hans bedömning är att cirka 95 procent av bolagets omsättning var försäljning via kassaregistret. Resterande 5 procent av omsättningen skedde mot faktura. Den senare omsättningen registrerades dock i kassaregistret och fakturerades sedan separat.

4.2 Dotterbolaget

Dotterbolaget redovisade för räkenskapsåret 2014 en nettoomsättning om 563 tkr. Det egna kapitalet per balansdagen uppgick till 61 tkr. Det kan av revisionsdokumentationen inte utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen eller av bolagets kassarutiner.

A-son har uppgett följande.

Fram till mitten av april år 2014 bedrev bolaget försäljning av kläder i begränsad omfattning via en s.k. outletbutik. Därefter ändrades upplägget så att bolagets varulager överfördes till en av moderbolagets butiker, varifrån moderbolaget sålde varorna i kommission för dotterbolagets räkning. Nettointäkterna av försäljning i egen regi uppgick fram till april 2014 till cirka 297 tkr, medan nettointäkterna av den del av försäljningen som skedde via moderbolaget uppgick till cirka 266 tkr.

Dagskassorna från början av året var bokförda enligt lagens krav och den faktura som skickades till moderbolaget fanns med i bokslutet. Detta styrkte fullständigheten i intäktsredovisningen.

4.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I moderbolagets verksamhet förekom en omfattande kontanthantering. Även dotterbolagets verksamhet innebar att intäkterna genererades genom butiksförsäljning, dels i egen butiklokal, dels genom att moderbolaget sålde dotterbolagets varor i kommission. Vid revisionen av dessa bolag var det därför mycket viktigt att, inom ramen för granskningen av intäktsredovisningen, granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering.

A-sons dokumentation av de granskningsåtgärder som utfördes i moderbolaget är i denna del begränsad till en kopia på ett inventeringsintyg för en växelkassa. I dokumentationen för dotterbolaget finns inga noteringar alls om någon granskning. När det gäller moderbolaget angav A-son i dokumentationen att bolagets rutiner inte var av den karaktären att de gick att granska och att han därför inte kunde förlita sig på dem. Av dokumentationen går det inte att utläsa vilken grund han hade för att trots detta dra slutsatsen att bolagets rutiner fungerade tillfredsställande.

I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son redogjort för hur delar av kassaredovisningen fungerade i moderbolaget. Yttrandena innehåller dock inte några uppgifter om några utförda granskningsåtgärder för något av bolagen. Han har uppgett att han hade erfarenhet av butiker med liknande verksamhet, butiker som hade samma ägare och samma rutiner som moderbolaget, och att det var detta som gjorde att han kunde planera granskningen utifrån antagandet att moderbolagets rutiner för intäktsredovisningen fungerade tillfredsställande. Revisorsinspektionen anser dock att erfarenheten från andra bolag inom samma ägarsfär inte befriade honom från skyldigheten att utföra en självständig granskning av moderbolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Detsamma gäller i fråga om motsvarande granskning av dotterbolagets redovisning.

Revisorsinspektionens slutsats är att A-son inte granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering i moderbolaget och dotterbolaget på ett godtagbart sätt.

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i övrigt begränsar sig A-sons dokumentation avseende moderbolaget till några anteckningar om hur nettoomsättning och bruttovinst hade utvecklats jämfört med tidigare år. Denna jämförelse var enligt Revisorsinspektionens mening inte tillräcklig för att han skulle kunna godta fullständigheten i moderbolagets

intäktsredovisning. I dokumentationen för dotterbolaget finns överhuvudtaget inga anteckningar om någon granskning av intäktsredovisningen.

I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son, såvitt gäller moderbolaget, inte redogjort för några granskningsåtgärder avseende fullständigheten i intäktsredovisningen. Vad gäller dotterbolaget har han anfört att det faktum att en faktura från moderbolaget var bokförd i bokslutet styrkte fullständigheten i intäktsredovisningen. Revisorsinspektionen konstaterar att detta ensamt inte gav honom grund för att godta fullständigheten i dotterbolagets intäktsredovisning.

Revisorsinspektionens slutsats är att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i bolagens intäktsredovisning.

Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var en väsentlig post i såväl moderbolaget som dotterbolaget innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Andelar i koncernföretag (moderbolaget)

Posten Andelar i koncernföretag avsåg aktierna i det bolag som i detta ärende benämns dotterbolaget. Posten redovisades med 1 050 000 kr i balansräkningen. Föregående räkenskapsår hade posten redovisats med 50 000 kr. Ökningen av det bokförda värdet på aktieinnehavet berodde på att moderbolaget hade gjort aktieägartillskott till dotterföretaget med totalt 1 mnkr. Det redovisade egna kapitalet i moderbolaget per balansdagen uppgick till 871 tkr.

Av dotterbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014 framgår att bolaget gjorde en förlust för räkenskapsåret med 840 tkr och att det utgående egna kapitalet uppgick till 61 tkr. Året innan hade dotterbolaget redovisat en förlust om 152 tkr och det hade, efter att ha bokfört ett erhållet aktieägartillskott om 150 tkr, haft ett utgående eget kapital om 52 tkr. Moderbolaget redovisade motsvarande lämnade aktieägartillskott först efterföljande räkenskapsår.

Av moderbolagets årsredovisning framgår att det under räkenskapsåret 2013 hade gjorts en nedskrivning av värdet på dotterföretagsaktierna med 1,9 mnkr, ett belopp som alltså belastade det räkenskapsårets resultat.

Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas om moderbolaget i fråga om räkenskapsåret 2014 gjorde någon nedskrivningsprövning av det bokförda värdet på aktierna i dotterbolaget, om A-son i så fall granskade den prövningen eller om han i övrigt funderade över om det kunde finnas ett nedskrivningsbehov av det bokförda värdet på aktierna.

A-son har uppgett följande.

Under våren 2015 informerades han om att dotterbolaget hade långt gångna planer på en etablering av ett modecenter i en galleria. Denna omständighet var av avgörande betydelse när han bedömde om det förelåg ett nedskrivningsbehov av det bokförda värdet på aktierna i dotterbolaget.

Det tänkta upplägget innefattade en avskrivning av befintliga skulder mellan parterna. Avsikten med moderbolagets aktieägartillskott om sammanlagt 1 mnkr var att kapitalisera dotterbolaget inför denna satsning. Han fick löpande information från bolagets ägare och dess redovisningskonsult om detta och gjorde bedömningen att satsningen var så nära förestående att det bokförda värdet på aktierna kunde motiveras. Han tog del av såväl ritningar avseende dotterbolagets egen lokal som fastighetsägarens ritningar avseende hela modecentret. Vidare tog han del av affärsplanerna för satsningen med bl.a. uppgifter om finansiering, prognoser, ritningar, potentiella leverantörer osv. Att det var stora seriösa aktörer som drev projektet gjorde att han inte ansåg sig ha anledning att ifrågasätta seriositeten i underlagen. Han ansåg inte att det var påkallat att ta in all dokumentation i detta skede, eftersom det var fråga om ett pågående projekt. Han kan dock konstatera att han borde ha dokumenterat sina överväganden på ett tydligt sätt.

Mot bakgrund av den beslutade expansionen av verksamheten i dotterbolaget bedömde företagsledningen att det fanns goda förutsättningar för att den verksamhet som bedrevs och skulle komma att bedrivas i dotterbolaget skulle få en tillfredsställande lönsamhet under de kommande räkenskapsåren. Företagsledningen ansåg därför att någon nedskrivningsprövning av det bokförda värdet på aktierna inte var nödvändig. Efter att ha tagit del av den information som fanns om det planerade modecentret, kom han fram till att han kunde acceptera företagsledningens uppfattning. Han kunde vidare konstatera att moderbolaget hade tillskjutit ett kapital om 1 mnkr till dotterbolaget. Detta indikerade att företagsledningen var beredd att satsa på verksamheten.

Rent allmänt torde gälla att verksamheter vars värde är betingat av framtida kassaflöden är beroende av att ägarna och företagsledningen är förvissade om att verksamheten kommer att bli lyckosam och

att det finns en tydlig vilja att vid behov göra kapitaltillskott. Om företagsledningen inte hade varit övertygad om att den planerade expansionen i dotterbolaget var realistisk, skulle sannolikt inte beslutet om kapitaltillskottet om 1 mnkr ha fattats. Sammantaget ansåg han att det fanns förutsättningar för att godta värdet av aktierna i dotterbolaget.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Med hänsyn till bl.a. *att* dotterbolaget i flera år hade redovisat förluster, *att* det, trots ett större aktieägartillskott från moderbolaget, vid utgången av det aktuella räkenskapsåret redovisade ett eget kapital om endast 61 tkr *och att* moderbolaget tidigare år hade skrivit ned värdet på aktierna i dotterbolaget fanns det starka skäl för A-son att ifrågasätta huruvida det bokförda värdet på aktierna i dotterbolaget, 1 050 tkr, var riktigt. Hans dokumentation saknar helt anteckningar och handlingar som indikerar att han granskade denna fråga. De uppgifter om dotterbolagets planerade nyetablering som han enligt sina yttranden till Revisorsinspektionen fick ta del av framstår enligt inspektionens bedömning som alltför osäkra för att ge honom grund för att godta värderingen av aktierna i dotterbolaget.

Moderbolagets redovisade egna kapital var helt beroende av det redovisade värdet av aktierna i dotterbolaget. Bristerna i granskningen var därmed sådana att A-son också saknade grund för att kunna ta ställning i frågan om tillstyrkandet av resultat- och balansräkningarna. Genom att trots detta tillstyrka att årsstämman skulle fastställa moderbolagets resultat- och balansräkningar har han åsidosatt god revisionssed.

6 Uppskjuten skattefordran (dotterbolaget)

Bolaget redovisade en uppskjuten skattefordran med 240 tkr i balansräkningen, en post som inte hade redovisats i balansräkningen för föregående räkenskapsår. Eget kapital i bolaget redovisades med 61 tkr. Årets förlust uppgick till 840 tkr och föregående års förlust till 152 tkr. Av årsredovisningen framgår att den uppskjutna skattefordran hänförde sig till bolagets skattemässiga underskott. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son gjorde några överväganden eller vidtog några åtgärder för att kunna bedöma huruvida bolaget kunde ta upp en uppskjuten skattefordran i enlighet med K3.

A-son har uppgett följande.

Bolaget skulle genom sina ägare, leverantörer och hyresvärd genomföra en betydande satsning på bolagets verksamhet. Försäljningen skulle ske i en ny lokal i ett modecenter i en galleria. Planerna var väl genomarbetade och hela projektet skulle genomföras under hösten 2015. Utifrån de bedömningar som han gjorde vid granskningstidpunkten fanns det förutsättningar för att ta upp en uppskjuten skattefordran i enlighet med K3.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt K3 p. 29.29 får en uppskjuten skattefordran värderas till högst det belopp som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida skattepliktiga resultat. Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader.² Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år har redovisat förluster, ska därför uppskjutna skattefordringar tas upp endast i den utsträckning det finns faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas.

Om ett företag har redovisat en uppskjuten skattefordran, måste revisorn alltså inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att företaget hade möjlighet, enligt K3 p. 29.29, att göra det.

Revisorsinspektionen konstaterar att bolaget under flera år hade redovisat förluster och hade ett ackumulerat skattemässigt underskott. Denna omständighet innebar att det fanns anledning för A-son att förhålla sig skeptisk till redovisningen av den uppskjutna skattefordran. Han har anfört att de planerade organisatoriska förändringarna i bolaget i form av en etablering av en ny butik var sådana omständigheter som gjorde att han kunde acceptera den redovisade uppskjutna skattefordran. Planerade organisatoriska förändringar i sig kan emellertid normalt inte anses ge revisionsbevis för att det finns övertygande faktorer kring ett bolags framtida intjäningsförmåga eller skattepliktiga överskott. De planerade förändringarna i bolaget utgjorde därför inte tillräckliga revisionsbevis.

Revisorsinspektionen anser därför att A-son, vid tidpunkten för avgivandet av sin revisionsberättelse, inte hade tillräckliga revisionsbevis för att godta redovisningen av den uppskjutna skattefordran. Mot bakgrund av att posten uppgick till ett väsentligt belopp hade han därmed inte heller grund för att

² En temporär skillnad är enligt K3 p. 29.14 skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en tillgång eller skuld.

tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att trots detta göra ett sådant tillstyrkande har han åsidosatt god revisionssed.

7 Varulager (båda bolagen)

7.1 Moderbolaget

Posten Varulager, färdiga varor och handelsvaror i form av kläder, redovisades i moderbolaget med 19,3 mnkr, vilket motsvarade 66 procent av balansomslutningen. Enligt årsredovisningen värderades lagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

I den del av revisionsdokumentationen som avser A-sons granskning av värderingen av varulagret anges följande. Han ansåg att uppskattningarna i bokslutet var få och enkla att bedöma. Han bedömde därför att substansgranskning av resultat- och balansposter var tillräckligt avseende gjorda uppskattningar i redovisningen och att ingen kompletterande granskning var nödvändig. Vidare genomfördes ett pristest på tio artiklar. Vid detta jämfördes ett försäljningspris mot en lagerlista utan att det förekom någon avvikelse. Risken för väsentliga avvikelser bedömdes som låg och granskningen accepterades. Det bedömdes inte föreligga någon värderingsproblematik i lagerposten.

I dokumentationen finns också en specifikation över bl.a. anskaffningsvärde per lagerställe. Summan av anskaffningsvärdet per lagerställe enligt specifikationen utgörs av det bokförda värdet som redovisas i årsredovisningen. Det finns också kopior av vissa lagerlistor men det kan inte utläsas hur dessa listor användes i granskningen.

A-sons slutsats när det gäller uppskattningar i redovisningen var att han inte hade identifierat något som tydde på risk för materiella fel. Han har i dokumentationen angett att han hade utmanat bolagets antaganden och uppskattningar och att han vid granskningen av resultat- och balansräkningarna hade tagit del av samtliga väsentliga uppskattningar. Enligt hans bedömning fanns det få uppskattningar där företagsledningen hade möjlighet att påverka beloppens storlek. Omfattningen av uppskattningarna var enligt hans bedömning få och de hade ingen väsentlig påverkan på den finansiella ställningen i bolaget.

Det går inte att utläsa av dokumentationen hur bolaget hade hanterat frågan om inkurans i varulagret. För det fall bolaget hade bokfört en inkuransreserv går det inte att utläsa hur A-son i så fall granskade

denna uppskattning i redovisningen och hur han, i enlighet med sin slutsats ovan, hade utmanat bolagets inkuransbedömning. För det fall någon inkuransreserv inte hade bokförts går det inte att utläsa vilka åtgärder han vidtog för att kunna dra slutsatsen att någon sådan reserv inte var erforderlig.

A-son har uppgett följande.

Enligt kapitel 13 i K3 kan lagret i ett handelsföretag värderas med tillämpning av en schablonmässig metod. Anskaffningsvärdet kan exempelvis fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal, jfr det allmänna råd som finns under p. 13.9. Bolaget hade sedan räkenskapsåret 2007 konsekvent tillämpat en metod som innebar att lagret togs upp till ett värde motsvarande försäljningspriset reducerat med mervärdesskatt och en rimlig genomsnittlig marginal. Detta resulterade naturligtvis inte i att lagret värderades till det verkliga inköpspriset utan ledde till ett belopp som utgjorde en approximation av anskaffningsvärdet. Eftersom eventuell inkurans i lagret återspeglades i ett lägre försäljningspris och därmed ett lägre lagervärde bedömde företagsledningen att någon särskild inkuransreserv inte var nödvändig. Exempelvis fick, med tillämpning av denna metod, prissänkta varor ett lägre beräknat anskaffningsvärde, vilket omedelbart påverkade det bokförda varulagervärdet. Med denna metod ansåg han att lagret värderades till ett approximerat anskaffningsvärde som alltid understeg nettoförsäljningsvärdet.

Vid sina kontakter med företagsledningen hade han och hans medarbetare särskilt berört frågan om inkurans. De kunde då konstatera att den värderingsmetod som hade tillämpats på ett rimligt sätt fångade upp eventuell inkurans. Vidare hade franchisegivaren insyn i lagrets sammansättning, vilket minimerade risken för väsentliga fel i varulagerredovisningen på grund av inkurans.

Granskningsinsatserna genomfördes i samband med hans kontrollinventering. Sammantaget fann han att han kunde godta det bokförda lagervärdet per balansdagen.

7.2 Dotterbolaget

Posten Varulager, som utgjordes av färdiga varor och handelsvaror i form av kläder, redovisades med 703 tkr. Detta motsvarade 26 procent av balansomslutningen.

Enligt årsredovisningen värderades varulagret till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Bolaget upplyste även om att anskaffningsvärdet fastställdes med användning av den s.k. först in, först ut-metoden (FIFO). I dokumentationen finns en anteckning om att posten

Varulager hade minskat med 35 tkr jämfört med föregående år och att upptaget lager var avstämt mot en inventeringslista utan anmärkning. Det finns också en anteckning om att värderingen hade skett på samma sätt som föregående år, vilket innebar att försäljningspriset på det inventerade lagret dividerades med 2,7. Denna beräkning resulterade i det bokförda värdet 703 tkr. Det kan dock inte av dokumentationen utläsas om A-son utförde några åtgärder för att förvissa sig om att detta sätt att beräkna värdet ledde till att varulagret var redovisat enligt den princip som bolaget hade upplyst om i årsredovisningen. Slutligen finns en anteckning om att det inte hade skett några inköp under året.

A-son har uppgett följande.

Granskningen av varulagret var i hög grad samordnad med granskningen av moderbolagets varulager. Dotterbolagets varulager fanns i samma lokaler som moderbolagets och lagret inventerades på samma sätt som i moderbolaget och av samma personal.

Det var styrelsens uppfattning att bolaget endast lagerhöll kuranta och säljbara varor. Dessa såldes av löpande med hjälp av moderbolagets organisation. Dotterbolaget tillämpade samma schablonmässiga värderingsmetod för varulagret som moderbolaget. Sammantaget fann han inte några omständigheter som skulle kunna tyda på några väsentliga nedskrivningsbehov.

7.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Det bokförda värdet på moderbolagets och dotterbolagets varulager motsvarade 26 respektive 66 procent av balansomslutningen och utgjorde därmed väsentliga poster i bolagen. Värderingen komplicerades av att efterfrågan på den varutyp som det var fråga om, kläder, normalt är beroende av bl.a. säsongvariationer och mode. Mot denna bakgrund bedömer Revisorsinspektionen att det fanns skäl för A-son att ägna värderingen av varulagret särskild uppmärksamhet.

Det ålåg A-son att granska att varulagret var värderat i enlighet med värderingsreglerna i årsredovisningslagen. I detta fall godtog han en schablonmässig värderingsmodell. Han måste då vidta granskningsåtgärder som gav honom grund för att bedöma om värderingsmodellen var förenlig med årsredovisningslagen.

Den enda granskningsåtgärd som går att utläsa avseende moderbolaget är ett pristest där A-son jämförde prisuppgifter på tio fakturor mot bolagets lagerlista. Denna åtgärd var inte tillräcklig för att han skulle kunna godta värderingen av varulagret. De uppgifter som han har lämnat om kontakter med företagsledningen i syfte att granska bolagets värderingsmodell är knapphändiga och allmänt hållna och ger inte bilden av att han utförde en tillräcklig granskning. Detsamma gäller uppgifterna om att franchisegivaren hade insyn i bolagets varulagersammansättning.

I dokumentationen avseende dotterbolaget finns endast anteckningar om att lagret hade minskat jämfört med föregående år, att lagret hade stämts av mot en inventeringslista och att bolagets värderingsmodell var densamma som föregående år. Dessa anteckningar beskriver inte någon tillräcklig granskning. A-sons yttranden till Revisorsinspektionen innehåller inga uppgifter om några granskningsåtgärder. Det går därmed inte att utifrån hans redogörelse bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av värderingen av varulagret.

Sammantaget anser Revisorsinspektionen att A-son inte har gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av värderingen av varulagret för något av bolagen (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att varulagret var en väsentlig post i båda bolagen hade han därför inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed.

8 Övriga kortfristiga fordringar (moderbolaget)

Posten Övriga kortfristiga fordringar redovisades med 1,3 mnkr. Av detta avsåg 1,1 mnkr en fordran på ett annat bolag. Detta bolag, där A-son också var revisor, hade det brutna räkenskapsåret 1 september – 31 augusti. Av årsredovisningen för detta bolag för räkenskapsåret 2013/14 framgår att omsättningstillgångarna i det bolaget uppgick till sammanlagt 16 tkr, samtidigt som summan av bolagets kortfristiga skulder uppgick till 1,1 mnkr, dvs. samma belopp som moderbolagets fordran uppgick till. Det redovisade egna kapitalet i bolaget var negativt med 195 tkr. I revisionsberättelsen för

det bolaget anmärkte A-son på att styrelsen inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning och att verksamheten bedrevs med personligt ansvar för styrelsen.

Av dokumentationen framgår att A-sons granskning av moderbolagets fordran på bolaget bestod av en jämförelse mellan beloppet på den bokförda fordran i moderbolaget i bokslutet per den 31 december 2014 och motsvarande bokförd skuld i bolaget per den 31 augusti 2014. En mindre differens förelåg eftersom jämförelsen avsåg olika datum. Av dokumentationen kan inte utläsas om moderbolaget hade utfört någon nedskrivningsprövning av fordran och hur A-son i så fall granskade den eller om han, för det fall någon nedskrivningsprövning inte hade gjorts, funderade över om det fanns något nedskrivningsbehov och om han vidtog några granskningsåtgärder med anledning av detta.

A-son har uppgett följande.

Han var vald revisor i det bolag som moderbolaget hade en fordran på och var alltså väl medveten om att det bolaget var underkapitaliserat och bedrevs med personligt betalningsansvar för styrelsen. Han kunde dock konstatera att det bolaget i sin tur samtidigt bedrev en lönsam verksamhet genom ett dotterbolag. Mot den bakgrunden ansåg han sig kunna godta att det i det här ärendet aktuella moderbolaget redovisade sin fordran på det andra bolaget till dess nominella belopp. Det kan nämnas att fordran senare kom att betalas i sin helhet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Med hänsyn till bl.a. att det bolag som fordran avsåg hade förbrukat sitt egna kapital och saknade omsättningstillgångar för att kunna reglera fordran fanns det starka skäl för A-son att ifrågasätta huruvida det bokförda värdet på fordran var riktigt. Enbart ett konstaterande av att bolaget bedrev en lönsam rörelse i ett dotterbolag var inte tillräckligt för att säkerställa att det redovisade värdet på fordran vid tidpunkten för granskningen var riktigt. Omständigheterna vid granskningstillfället gav honom därmed inte grund för att godta värdet på den uppgivna fordran. Att fordran sedermera reglerades saknar betydelse för bedömningen.

A-son hade därmed inte heller grund för att tillstyrka ett fastställande av moderbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

9 Fortsatt drift (dotterbolaget)

Föregående revisor hade lämnat en upplysning av särskild betydelse i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013. Av denna upplysning framgår att bolaget redovisade en förlust med 152 tkr för räkenskapsåret och att dess kortfristiga skulder per balansdagen översteg dess omsättningstillgångar med 1 mnkr. Dessa förhållanden, tillsammans med det faktum att samtliga leverantörsfakturer var förfallna och att bolaget redan hade utnyttjat delar av sin checkräkningskredit, tydde enligt revisorn på att det fanns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kunde leda till betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 framgår att bolaget redovisade en förlust med 840 tkr. I resultatet ingick en intäktspost om 240 tkr, motsvarande uppskjuten skatt i bolagets underskottsavdrag, vilket innebär att resultatet efter finansiella poster var en förlust med 1,1 mnkr. Vidare framgår att bolagets kortfristiga skulder per balansdagen översteg dess omsättningstillgångar med 482 tkr. Redovisade leverantörsskulder uppgick till 1,5 mnkr. På balansdagen saknade bolaget likvida medel och hade utnyttjat hela sin checkräkningskredit.

I förvaltningsberättelsen skrev styrelse och den verkställande direktören att man bedömde att det fanns goda möjligheter att driva lönsam verksamhet i bolaget i framtiden.

Av dokumentationen kan inte utläsas hur A-son utvärderade företagsledningens bedömning av bolagets förmåga till fortsatt drift. Det går heller inte att utläsa om han med anledning av bolagets resultat och finansiella ställning funderade över förekomsten av väsentliga osäkerhetsfaktorer som kunde leda till betydande tvivel avseende bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet och vilka åtgärder han i så fall vidtog i samband med detta.

A-son har uppgett följande.

Som tidigare har framgått hade dotterbolaget tillsammans med sin huvudleverantör och hyresvärden tagit fram ett koncept som skulle innebära en stor satsning på ett modecenter i en galleria. Han informerades muntligt om att moderbolaget skulle komma att omvandla den fordran om cirka 735 tkr som moderbolaget hade på dotterbolaget till ett aktieägartillskott. Huvudleverantören skulle finansiera varor och eventuellt gå in som delägare i dotterbolaget och hyresvärden skulle inledningsvis erbjuda betydande hyresrabatter.

Han tog del av ett omfattande skriftligt material som rörde den nya etableringen. När han gick igenom den framtagna affärs- och projektplanen, kunde han konstatera att förutsättningarna för bolaget framstod som gynnsamma. Han bedömde att planerna skulle kunna förverkligas genom medverkan från etablerade aktörer i övrigt.

Moderbolaget hade möjlighet att omvandla de inlånade medlen till aktieägartillskott redan vid bokslutet per den 31 december 2014, men eftersom det egna kapitalet i dotterbolaget var intakt beslutade företagsledningen att göra detta under räkenskapsåret 2015 i samband med att projektet med modecentret sjösattes.

Bolagets huvudleverantör av konfektionsvaror ingick i en koncern som omsatte miljardbelopp och var en betydande leverantör av märkeskläder. Huvudleverantören själv redovisade omsättningssiffror om cirka 200 mkr med god lönsamhet. Han noterade att huvudleverantören hade de finansiella resurser som krävdes för att genomföra projektet med modecentret.

Sammantaget befann sig dotterbolaget i en helt ny situation jämfört med tidigare då bolaget i princip var under avveckling. Företagsledningen hade fört diskussioner om att eventuellt likvidera bolaget eller försätta det i konkurs och starta upp ett helt nytt bolag, men man beslutade sig för att kapitalisera upp det befintliga bolaget för att kunna utnyttja de skattemässiga underskotten framöver.

Mot bakgrund av den beslutade expansionen av dotterbolagets verksamhet bedömde företagsledningen att det fanns goda förutsättningar för en lönsam verksamhet i gallerian och att det därmed inte förelåg sådana väsentliga osäkerhetsfaktorer som innebar tvivel om bolagets förmåga att fortsätta verksamheten. Efter att ha informerats om det planerade modecentret, kom han fram till att han kunde acceptera företagsledningens ståndpunkt i denna fråga.

Merparten av dotterbolagets leverantörsskulder var förfallna till betalning per den 31 december 2014. Den övervägande delen av dessa var skulder till huvudleverantören. Bolaget hade dock kommit överens med huvudleverantören om att dessa skulle komma att regleras genom en kombination av avskrivningar och betalningar när verksamheten i det planerade modecentret hade kommit igång. Detta förklarar varför huvudleverantören inte hade vidtagit några inkassoåtgärder för att driva in betalningar för sina fordringar.

Hans samlade bedömning av dotterbolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet grundades på både skriftlig och muntlig information. Vid granskningstillfället ansåg han inte att det var nödvändigt att hämta in kopior av några skriftliga handlingar. Han kan konstatera att han borde ha dokumenterat sina överväganden.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift.

Enligt ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 ska revisorn hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma om det är riktigt av styrelsen att använda antagandet om fortsatt drift. Med grund i inhämtade revisionsbevis ska revisorn, enligt ISA 570 p. 18, komma fram till en slutsats om det finns någon väsentlig osäkerhetsfaktor som avser sådana händelser eller förhållanden som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten.³

Om revisorn anser att det är riktigt att använda antagandet om fortsatt drift, men bedömer att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel om den fortsatta driften, och detta beskrivs på ett tillräckligt tydligt sätt i årsredovisningen, ska revisorn enligt ISA 570 p. 22 upplysa om förhållandet i revisionsberättelsen under rubriken ”Väsentlig osäkerhetsfaktor avseende antagandet om fortsatt drift”.⁴

Om årsredovisningen inte, eller inte tillräckligt tydligt, beskriver att det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som kan leda till betydande tvivel, ska revisorn enligt ISA 570 p. 23 uttala sig med reservation eller avvikande mening om årsredovisningen. Om det är ett uttalande med reservation eller med avvikande mening beror på om ledningen har lämnat upplysningar i årsredovisningen och i så fall hur fullständiga/tydliga dessa är.⁵

Dotterbolaget redovisade betydande förluster, dess kortfristiga skulder översteg dess omsättningstillgångar, det saknade likvida medel och det hade utnyttjat hela sin checkräkningskredit.

³ Motsvarande bestämmelse fanns vid tiden för A-sons granskning i p. 17 samma ISA.

⁴ Vid tidpunkten för A-sons granskning skulle revisionsberättelsen innehålla ett stycke med en upplysning av särskild betydelse. Detta framgick av p. 19 samma ISA.

⁵ Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i p. 20 samma ISA.

En förutsättning för att det skulle kunna betala sina leverantörsskulder var att den planerade nyetableringen blev framgångsrik. Omständigheterna var därmed sådana att de kunde inge betydande tvivel om bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. De uppgifter som A-son har lämnat om att han fick information om den planerade etableringen och att ägarna var beredda att omvandla en fordran till aktieägartillskott – det senare en åtgärd som inte skulle påverka bolagets likviditet – rubbar inte bilden av att det här var fråga om ett bolag vars förmåga till fortsatt drift borde ha ifrågasatts.

A-son skulle under rådande omständigheter ha påtalat för styrelsen att kompletterande information skulle tas in i årsredovisningen. Han skulle vidare, beroende på hur styrelsen valde att göra, agera i enlighet med ISA 570 p. 22 eller 23. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisions sed.

10 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de här aktuella bolagen granskat ingående balanser på ett tillräckligt sätt. Han har inte heller, i något av bolagen, i tillräcklig omfattning granskat kassaredovisning och kontanthantering eller utfört en tillräcklig granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen. Han har vidare inte granskat flera väsentliga balansposter på ett tillfredsställande sätt. Slutligen har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder i samband med frågan om dotterbolagets fortsatta drift.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.