

D 15

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Revisorsnämnden (RN) har därför öppnat detta disciplinärende och gjort en kompletterande utredning av de brister som konstaterades vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en kontroll av de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollantens granskning. RN har därutöver granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag.

I detta beslut behandlas endast ett av de av RN granskade revisionsuppdragen, avseende ett bolag som bedrev handel med kemiska produkter och arbetskläder (nedan bolaget). RN:s utredning avser räkenskapsåret 2013 som var A-sons första som revisor i bolaget.

I revisionsberättelsen angav A-son att han inte ansåg att årsredovisningen var upprättad enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och att han varken till- eller avstyrkte att årsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna eller behandlade förlusten i förvaltningsberättelsen. Grunden för hans uttalanden angavs vara att bolaget hade varit föremål för en skatterevision och att den eventuella effekt på bolagets resultat som denna revision skulle kunna få inte hade beaktats i årsredovisningen. Slutligen anmärkte han på att styrelsen inte hade fullgjort sina skyldigheter rörande åtgärder vid kapitalbrist i enlighet med 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

2 Granskning av skulder

Av A-sons dokumentation framgår följande.

Han fastställde gränsen för ett väsentligt klassificeringsfel i årsredovisningen till 50 tkr.

Posten *Kassa och bank* upptogs bland bolagets tillgångar i balansräkningen med ett negativt belopp om 194 tkr. Posten bestod av dels en kontantkassa som redovisades med 7 tkr, dels en checkräkningskredit som redovisades med 201 tkr. Nettobeloppet av dessa två delposter utgjorde de 194 tkr som redovisades som Kassa och bank i årsredovisningen. Den i årsredovisningen redovisade balansomslutningen uppgick till 257 tkr.

I dokumentationen har A-son, vad gäller granskningen av posterna *Kassa och bank* och *Andra långfristiga skulder*, noterat att han hade begärt att engagemangsbesked från bolagets bankförbindelse skulle skickas direkt till honom men att så inte hade skett. Han har också noterat att bolaget saknade underlag för ett lån om 63 tkr, som redovisades i posten *Övriga kortfristiga skulder*. I dokumentationen finns en kopia på en revers avseende detta lån som skickats från bolagets bankförbindelse, men det framgår inte vid vilken tidpunkt A-son inhämtade denna handling. I dokumentationen finns även ett huvudbokskontoutdrag, utvisande bokförda transaktioner avseende detta lån, samt en kopia på ett kontoutdrag från bolagets bankförbindelse avseende checkräkningskrediten.

I en promemoria till bolagets styrelse, daterad juni 2014, rapporterade A-son att han inte hade mottagit något engagemangsbesked. I dokumentationen finns ett engagemangsbesked i original, daterat den 3 oktober 2014, vilket hade skickats direkt till honom från bolagets bankförbindelse. A-son daterade sin revisionsberättelse den 26 juni 2014. Han har på engagemangsbeskedet noterat att ett av de av banken redovisade kreditengagemangen, en skuld avseende företagskort uppgående till 9 tkr per balansdagen, inte var bokfört i bokslutet. Av dokumentationen framgår därutöver att ett av de av banken redovisade kreditengagemangen avsåg det lån om 63 tkr som A-son inte hade underlag till enligt ovan.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Checkräkningskrediten hade redovisats på samma sätt föregående år. Hans uppfattning var självklart att man inte skulle redovisa negativa tillgångar, men redovisningen var tydlig för en läsare och det var inte fråga om något klassificeringsfel. Han bedömde därför att felet var mindre allvarligt, särskilt mot bakgrund av att han ändå inte tillstyrkte fastställandet av balans- och resultaträkningarna.

Vid bokslutsgranskningen hade han tillgång till kontoutdrag i original och engagemangsbesked i form av kopior ställda till företaget som verifierade de poster som var upptagna i bokslutet. Han ville emellertid ha originalhandlingar och begärde därför att bolaget hos banken skulle begära att ett engagemangsbesked skulle sändas direkt till honom. Av olika skäl som berodde på banken drog detta ut på tiden och han fick engagemangsbeskedet först den 3 oktober 2014. Han hade direktkontakt med banken och drog slutsatsen att uppgifterna i det första engagemangsbeskedet stämde och att fördröjningen inte berodde på bolaget, vilket han trodde när han skrev sin promemoria till styrelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Av 2 kap. 4 § första stycket 6 samma lag framgår att tillgångar och avsättningar eller skulder inte får kvittas mot varandra och att inte heller intäkter och kostnader får kvittas mot varandra.

I strid med nyss nämnda regel i årsredovisningslagen har bolagets skuld på checkräkningskrediten i balansräkningen kvittats mot bolagets kontantkassa. En nettoskuld uppgående till 194 tkr har i och med detta kommit att redovisas på tillgångssidan i balansräkningen. Bolagets bruttoskuld om 201 tkr var således felaktigt klassificerad i årsredovisningen. Om bolagets checkräkningskredit hade redovisats som skuld i balansräkningen, hade balansomslutningen redovisats med 458 tkr. Checkräkningskrediten hade då motsvarat 44 procent av den då redovisade balansomslutningen och utgjort en väsentlig post i årsredovisningen.

A-son hade fastställt gränsen för felaktigt klassificerade poster i årsredovisningen till 50 tkr. Den felaktigt klassificerade checkräkningskrediten översteg således detta väsentlighetstal. Han skulle därför i första hand ha påtalat för styrelsen att rättelse skulle göras. Om så inte skedde, borde han ha modifierat sin revisionsberättelse i enlighet med ISA 705 med anledning av den felaktiga klassificeringen och avstyrkt fastställande av balansräkningen. Genom att underlåta att göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att redovisningen var tydlig och att han av andra anledningar modifierade sin revisionsberättelse ändrar inte den bedömningen.

RN konstaterar vidare att A-son avslutade revisionen, trots att han inte hade fått det engagemangsbesked från bolagets bankförbindelse som han hade begärt att få.¹ Han har inte ens påstått att banken vid hans kontakt med denna bekräftat förekomsten av en skuld om 63 tkr. Vid sådant förhållande saknade han ett väsentligt revisionsbevis för en bokförd skuld till kreditinstitut vilken utgjorde en väsentlig delpost i årsredovisningen. Det bokförda värdet på lånet motsvarade 24 procent av den redovisade balansomslutningen i årsredovisningen. Genom att avge en revisionsberättelse trots otillräckliga underlag har han åsidosatt god revisionssed. Att det senare visade sig vara fördröjningar i bankens hantering och inte förseningar från bolagets sida som var orsaken till att han inte erhöll engagemangsbeskedet förrän efter det att han avgett sin revisionsberättelse ändrar inte den bedömningen.

¹ Jfr ISA 505 *Externa bekräftelser*.

3 Granskning av ställda säkerheter

Av dokumentationen framgår att A-son kontrollerade med Bolagsverket om det fanns några ställda säkerheter i form av företagsinteckningar och att han därvid noterade att det fanns 220 tkr i uttagna företagsinteckningar. Av A-sons företrädares revisionsberättelse framgår att denne som grund för ett uttalande med avvikande mening avseende årsredovisningen bl.a. angav att det som säkerhet för bolagets krediter fanns företagsinteckningar som uppgick till 220 tkr och som inte var redovisade i årsredovisningen. I den nu aktuella årsredovisningen finns inga ställda säkerheter redovisade. Inte heller jämförelsetalen för föregående räkenskapsår innehåller några uppgifter om sådana säkerheter. I en promemoria till bolagets styrelse, daterad i juni 2014, upplyste A-son om att uppgift om företagsinteckningarna, i likhet med föregående räkenskapsår, saknades i årsredovisningen. Hans revisionsberättelse innehåller dock inget uttalande i denna fråga.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han uppmärksammade detta fel efter det att han hade lämnat revisionsberättelsen. Detta berodde i sin tur på att han jämförde med föregående årsredovisning där engagemanget inte var redovisat och på att han inte tänkte på sin företrädares uttalande i revisionsberättelsen. Han hade heller inte tillgång till något fullständigt engagemangsbesked och han hade inte sett den sida i engagemangsbeskedet där säkerheterna framgick. Mot bakgrund av att han ansåg att årsredovisningen inte hade upprättats enligt årsredovisningslagen ansåg han inte heller att denna tillkommande anmärkning skulle påverka bedömningen så mycket. Han valde därför att inte lämna en ny, ändrad revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

A-son konstaterade genom kontroll med Bolagsverket att det fanns uttagna företagsinteckningar om 220 tkr. Han saknade underlag för att bedöma huruvida inteckningarna också hade utnyttjats för upplåtelse av företagshypotek i bolagets verksamhet; så hade han t.ex. inte tillgång till ett komplett engagemangsbesked där ställda säkerheter för skulder till banken redovisades. Den omständigheten att det fanns uttagna företagsinteckningar, sammantaget med avsaknaden av ett komplett engagemangsbesked, borde emellertid ha föranlett honom att vidta ytterligare åtgärder för att kunna bedöma huruvida det hade upplåtits företagshypotek i verksamheten. Genom att underlåta att vidta sådana åtgärder har han åsidosatt god revisionssed. Den omständigheten att han av andra anledningar modifierade sin revisionsberättelse befriade honom inte från skyldigheten att utföra en sådan granskning och att, i förekommande fall, modifiera sin revisionsberättelse även i detta avseende.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Utredningen i ärendet har visat på flera brister i A-sons revisionsarbete. Han vidtog inte tillräckliga åtgärder med anledning av ett väsentligt klassificeringsfel och avstyrkte inte fastställande av balansräkningen med anledning av att felet kvarstod i årsredovisningen. Vidare avslutade han revisionen och avgav revisionsberättelse utan att inhämta samtliga revisionsbevis som han hade begärt av bolaget och bolagets bankförbindelse. Slutligen vidtog han inte tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna bedöma om uttagna företagsinteckningar var upplåtna som säkerhet i bolaget.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Bristerna är allvarliga, särskilt mot bakgrund av att han inte har avstyrkt fastställande av balansräkningen på det sätt som han borde. Han ska därför meddelas en 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Maria Monthure samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.