

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-son revision av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2012. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. Bolaget var verksamt inom IT-området. Enligt Skatteverket kom samtliga bolagets försäljningsintäkter från en och samma kund i USA.

I sin revisionsberättelse anmärkte A-son på att årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 inte hade avgetts i sådan tid att årsstämman kunde hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Revisionsberättelsen avviker i övrigt inte från standardutformningen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret. I dokumentationen finns antecknat att bolaget var helägt av en person som också ensam bedrev verksamheten.

2 Intäktsredovisningen

2.1 A-sons revisionsdokumentation

Bolaget redovisade år 2012 en nettoomsättning om 194 tkr. A-son har antecknat att han bedömde att bl.a. posten *Försäljning* var förenad med hög risk för väsentliga fel. På ett arbetsblad finns antecknat att bl.a. postens existens och fullständighet hade granskats utan anmärkning. Som underlag finns dels en faktura (nr 110) om \$ 6 750 till kunden i USA, daterad den 29 februari 2012, dels ett brev från samma kund, daterat den 15 augusti 2012. I brevet sägs att bolaget under månaderna januari–mars 2012 hade lagt ned 190 timmars arbete för kundens räkning och att kunden hade överfört ett belopp om \$ 3 730 till bolaget. I brevet refereras till tre fakturor (nr 108, 110 och 114). Dokumentationen för posten *Kassa och bank* innehåller inte några underlag som bekräftar att bolaget fick några inbetalningar på sitt bankkonto.

2.2 A-sons yttranden till RN

A-son har uppgett följande.

Nettoomsättningen grundade sig på fyra fakturor, samtliga ställda till bolagets kund i USA. Han granskade alla fakturorna och fann inte anledning att ifrågasätta dem, särskilt som det fanns ett brev från kunden där en tidrapport bekräftades. In- och ut-

betalningar skedde till betydande del via bolagsföreträdarens avräkningskonto. Enligt företrädaren var det svårt att föra över pengar till bolagets svenska konto. Betalningarna från kunden i USA skedde därför i stället till företrädarens bankkonto. Denne gjorde därefter betydande utbetalningar för bolagets räkning.

Han hade inte tillgång till uppgifter om företrädarens privata bankkonto utan det var när han läste bolagets kontoutdrag från banken som han upptäckte att några inbetalningar avseende kundfakturer inte fanns bokförda på bolagets bankkonto. Han uppmärksammade att nummerserien för fakturorna var brutna och förhörde sig om detta hos bolagets företrädare som dock inte lämnade någon egentlig förklaring. Han noterade även att det inte var fråga om förtryckta fakturanummer utan att numren hade åsatts manuellt. Fakturorna var utfärdade under fyra på varandra följande månader (februari–maj 2012). Bolagets företrädare försäkrade honom om att dessa var de enda fakturor som hade ställts ut under år 2012 och att detta var den enda kund som bolaget hade haft under året.

2.3 RN:s bedömning

Försäljningen utgjorde den enskilt största posten i bolagets årsredovisning. A-son bedömde att posten var förenad med hög risk för väsentliga fel men kom ändå, mot bakgrund av bl.a. det ovan nämnda brevet från kunden, till slutsatsen att posten kunde accepteras.

RN konstaterar att de två revisionsbevis som återfinns i dokumentationen, faktura nr 110 och brevet från den amerikanska kunden, varken var för sig eller tillsammans verifierar de av bolaget redovisade intäkterna. De totala belopp som anges i dessa handlingar uppgår till ca hälften av bolagets nettoomsättning. Vidare innebar den brutna nummerserien i fråga om de fakturor som brevet refererar till (nr 108, 110 och 114), och som synes avse perioden januari–mars 2012, att bolaget kunde ha ställt ut ytterligare fyra fakturor. Därtill kommer den omständigheten att kunden inte betalade in några belopp på bolagets bankkonto. A-son har hänvisat till att omsättningen grundade sig på fyra fakturor som hade ställts ut under fyra på varandra följande månader (februari–maj 2012). Hans dokumentation innehåller dock enbart en faktura. Han har inte heller fått någon förklaring från bolaget så vitt avser den brutna nummerserien.

Mot den nu angivna bakgrunden anser RN att omständigheterna var sådana att A-son skulle ha ifrågasatt riktigheten i bolagets intäktsredovisning. Vad han har anfört om att han granskade de fyra fakturor som skulle ha utfärdats under perioden februari–maj 2012 och om företrädarens uppgifter om orsakerna till att den amerikanska kunden betalade till bolagets företrädare i stället för direkt till bolaget utgjorde inte sådana revisionsbevis som var tillräckliga för en bedömning av intäktsredovisningen. I avsaknad av godtagbara revisionsbevis hade han inte grund för att uttala sig om fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. Han hade därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Agerandeplikt vid sent avgiven årsredovisning

3.1 Bakgrund

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 är daterad den 9 september 2013. A-sons revisionsberättelse, i vilken han anmärker på att årsredovisningen är avgiven för sent, är daterad samma dag.

A-son har uppgett att han inte vidtog några särskilda åtgärder för att få tillgång till bolagets räkenskapshandlingar i tid. Skälet till det var att bolaget var en notoriskt dålig betalare.

3.2 RN:s bedömning

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det inom sex månader från utgången av ett räkenskapsår hållas en ordinarie bolagsstämma (årsstämma). Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Av detta följer att räkenskapshandlingen och revisionsberättelsen ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska enligt 8 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna. Om handlingarna inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget enligt 8 kap. 5 och 6 §§ samma lag betala en förseningsavgift till staten. Om bolaget inte har gett in handlingarna till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska verket enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

En revisor ska enligt god revisionssed planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen lämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att revisorn aktivt måste verka för att bolagets styrelse inte dröjer med att upprätta årsredovisningen så länge att revisionsberättelsen inte kan bli färdig i tid. Om bolaget dröjer med att överlämna årsredovisningen och det övriga underlaget som revisorn behöver för sin granskning så att det finns risk för att årsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn enligt god revisionssed informera styrelsen om sina skyldigheter att i god tid före årsstämman upprätta en årsredovisning och förse honom eller henne med det material som han eller hon behöver för sin granskning. Om muntliga påstötningar inte ger resultat, bör revisorn skriva till styrelsen och påminna den om dess skyldigheter.¹

I förevarande fall skulle årsstämma hållas senast den 30 juni 2013 och årsredovisningen och revisionsberättelsen ges in till Bolagsverket senast den 31 juli 2013. A-son skulle därför redan under det första halvåret 2013 ha verkat för att detta skulle bli möjligt genom att kontakta behörig företrädare för bolaget. Den omständigheten att bolaget var en dålig betalare, vilket RN uppfattar så att han såg en risk för

¹ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 och RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697.

arvodesförlust för egen del, kan under inga förhållanden åberopas som ett skäl för att inte vidta de åtgärder som är nödvändiga i en pågående revision.

Genom att inte aktivt ta kontakt med bolagets styrelse för erhållande av material i tid har A-son brutit i den agerandeplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

4 Uttalande från företagsledningen

4.1 Bakgrund

Det finns inte någon uppgift i dokumentationen om att A-son vid revisionen av räkenskapsåret 2012 inhämtade ett sådant skriftligt uttalande från företagsledningen som ISA 580 *Skriftliga uttalanden* kräver.

Han har uppgett att han borde ha inhämtat ett uttalande. Av förbiseende gjordes inte detta.

4.2 RN:s bedömning

Av ISA 580 p. 10 och 11 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisorn ska också begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget och att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i de finansiella rapporterna.

Genom att underlåta att inhämta ett skriftligt uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har konstaterat flera brister i A-sons revision av bolaget. När det gäller intäktsredovisningen har han inte haft tillräckliga revisionsbevis för att kunna bedöma postens fullständighet och har därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Vidare har han inte uppfyllt den agerandeplikt som åvilar en revisor i fall där det finns en risk för att klientens årsredovisning inte kommer att upprättas i rätt tid. Slutligen har han undertecknat sin revisionsberättelse utan att först ha inhämtat ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har i nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

Det som läggs A-son till last i förevarande ärende är, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. Vidare har RN vid två tidigare tillfällen meddelat honom varning (dnr 82-95 och dnr 2012-1387). Den senare av dessa varningar beslutades den 21 mars 2013, dvs. ca sex månader före den revisionsinsats som nu är föremål för prövning, och avsåg brister i hans revision av fem aktiebolag. I två av dessa fall bedömde RN att bristerna i A-sons revisionsarbete var så allvarliga att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat och balansräkningar. Den omständigheten att han i förhållandevis nära anslutning till den då meddelade varningen på nytt gjort sig skyldig till liknande försummelser är försvårande. Vid en samlad bedömning finner dock RN att den disciplinära åtgärden även i detta fall kan stanna vid en varning. I sammanhanget kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som är fallet beträffande A-son, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström, experten Anni Fuhr samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet närvarat.