

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor bl.a. i ett aktiebolag (nedan bolaget) för räkenskapsåren 2011, 2012 och 2013. RN har vid denna utredning tagit del av bolagets årsredovisningar samt A-sons revisionsdokumentation för dessa tre räkenskapsår.

Av bolagets årsredovisningar framgår att bolaget de aktuella räkenskapsåren bedrev advokatverksamhet.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011 anmärkte A-son på att bolaget vid ett flertal tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2012 innehåller upplysningar om att ca 800 tkr av den totala balansposten kundfordringar om ca 1 mnkr avsåg kundfordringar som var mer än ett år gamla, att han bedömde dessa som ytterst osäkra, att det fanns risk för att hela det registrerade aktiekapitalet skulle vara förbrukat och att bolaget skulle vara skyldigt att upprätta kontrollbalansräkning om kundfordringarna inte reglerades. A-son anmärkte därutöver på att bolaget vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret hade betalat skatter och avgifter för sent.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2013 angav A-son att en del, ca 900 tkr, av den totala posten kundfordringar om ca 1,25 mnkr var oreglerad och att han saknade möjlighet att bedöma om betalning av dessa kundfordringar skulle ske, att han varken till- eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultaträkningen men att han tillstyrkte att årsstämman skulle fastställa balansräkningen, att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång och att bolaget vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret hade betalat skatter och avgifter för sent.

2 Revisorspåteckningar

2.1 Iakttagelser för räkenskapsåren 2011 – 2013

Av revisorspåteckningarna på årsredovisningarna för räkenskapsåren 2011 och 2012 framgår inte att revisionsberättelserna avvek från standardutformningen, trots att så var fallet. Revisorspåteckningen på årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 innehåller uppgift om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen, men ger ingen information om att A-son i revisionsberättelsen avstod från att tillstyrka resultaträkningen.

2.2 A-sons yttranden till RN

A-son har i yttrande till RN anført bl.a. följande.

Revisorspåteckningarna blev olyckligt utformade och han har ingen annan förklaring till detta än tidsbrist och förbiseende samt möjligen att årsredovisningarna, där externa intressenter i huvudsak saknades, kan ha blivit mer styvmoderligt behandlade.

2.3 RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) följer att revisorn ska göra en anteckning på årsredovisningen om han eller hon anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas. Enligt FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* p. 34 ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Det ska också anges om revisorn inte tillstyrker att resultaträkningen eller balansräkningen fastställs.

A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2011 och 2012 avvek från standardutformningen men detta framgår inte av hans revisorspåteckningar på respektive räkenskapsårs årsredovisning.

I sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013 har A-son uttalat att han varken kunde till- eller avstyrka att årsstämman fastställde resultaträkningen. Av revisorspåteckningen på årsredovisningen framgår dock inte annat än att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

Genom att inte göra korrekta revisorspåteckningar på årsredovisningarna för räkenskapsåren 2011, 2012 och 2013 har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Granskning av kundfordringar

3.1 Särskilda iakttagelser för räkenskapsåret 2011

Posten *Kundfordringar* redovisades per balansdagen den 31 december 2011 med 908 tkr, vilket motsvarade 49 procent av bolagets balansomslutning. I dokumentationen har A-son antecknat att han bedömde posten som väsentlig och att både den inneboende risken och kontrollrisken var höga. Han har vidare noterat att 109 tkr av föregående års kundfordringar om 823 tkr hade reglerats under det aktuella räkenskapsåret och att det fanns gamla kundfordringar från år 2005 som fortfarande inte var betalade. Av dokumentationen framgår vidare att tillkommande kundfordringar under det aktuella räkenskapsåret uppgick till 194 tkr, att inga av de gamla kundfordringarna hade reglerats efter balansdagen och att av de kundfordringar som hade tillkommit under räkenskapsåret 2011 hade, vid betalningskontroll i januari-februari efterföljande räkenskapsår, 59 tkr betalats. Slutsatsen av A-sons granskning av kundfordringarna var att posten, såsom den

redovisades i årsredovisningen, stämde överens med bokslutsbilaga och huvudboken. Enligt dokumentationsnoteringarna hade dock företagsledaren, tillika bolagets ägare, ”dålig kontroll” på kundfordringarna. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son mot bakgrund av sina iakttagelser gjorde några överväganden eller utförde någon granskning i syfte att kunna bedöma om det var riktigt att alla fordringar redovisades till sitt fulla värde.

3.2 Särskilda iakttagelser för räkenskapsåret 2012

Posten *Kundfordringar* redovisades per balansdagen den 31 december 2012 med 1,0 mnkr, vilket motsvarade 61 procent av balansomslutningen. I dokumentationen har A-son noterat att 87 tkr av föregående års kundfordringar hade betalats och att 213 tkr hade tillkommit under räkenskapsåret 2012. Han har också antecknat att det fanns gamla kundfordringar från år 2005 som fortfarande inte var reglerade. Av dokumentationen framgår slutligen att fordringar om totalt cirka 800 tkr kvarstod oreglerade från räkenskapsåren 2005–2011.

I revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret angav A-son att han bedömde ca 800 tkr av den totala balansposten kundfordringar om ca 1 mnkr som ytterst osäkra. Han tillstyrkte emellertid ändå att resultat- och balansräkningarna skulle fastställas.

3.3 Särskilda iakttagelser för räkenskapsåret 2013

Posten *Kundfordringar* redovisades per balansdagen den 31 december 2013 med 1,2 mnkr, vilket motsvarade 57 procent av balansomslutningen. I dokumentationen har A-son antecknat att han bedömde posten som väsentlig, att den inneboende risken bedömdes som låg och att kontrollrisken bedömdes som hög.

I arbetsprogrammet för posten har A-son antecknat att 888 tkr av posten avsåg fordringar uppkomna under räkenskapsåret 2012 och tidigare, att totalt 905 tkr av posten utgjordes av fordringar som var förfallna och att 897 tkr av detta belopp fortfarande kvarstod oreglerat på nya räkenskapsåret. I sammanställningen av konstaterade fel i granskningen har han noterat att kundfordringar om 717 tkr var osäkra. Han noterade också ett periodiseringsfel om 75 tkr avseende en á conto-faktura. Dessa båda konstaterade fel innebar enligt dokumentationen ett resultatfel om totalt 792 tkr.

I revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret angav A-son att en del om 897 tkr av den totala posten kundfordringar om ca 1,25 mnkr var oreglerad och att han saknade möjlighet att bedöma om betalning av dessa kundfordringar skulle ske, att han varken till- eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultaträkningen men att han tillstyrkte att årsstämman skulle fastställa balansräkningen.

3.4 A-sons yttranden till RN

A-son har i yttrande till RN anfört bl.a. följande.

Värderingen av kundfordringarna var föremål för diskussion med företagsledningen varje räkenskapsår. Diskussionerna fördes såväl muntligen som skriftligen, varvid företagsledningen redogjorde för omständigheterna och sin övertygelse att fordringarna skulle komma att betalas. Han var vid revisionen av samtliga nu aktuella räkenskapsår tveksam till värdet av de äldre kundfordringarna och år 2009 skrev han ett brev till bolaget där han ifrågasatte kundfordringarnas balansgillhet. Företagsledaren kontaktade honom och sade att kunderna skulle betala, och fakturering skedde enligt företagsledaren efter slutfört uppdrag. Även om han var kritisk, hade han mot bakgrund av att företagsledaren bedyrade att kunderna skulle komma att betala inte fog för att avstyrka resultat- och balansräkningarna för något av räkenskapsåren.

Bolagets sammantagna balansräkning var av avgörande betydelse för hans granskning och slutsatser samtliga tre räkenskapsår. Han noterade att bolagets skulder så gott som uteslutande bestod av skulder till företagsledaren och att det hade varit så sedan slutet av 1990-talet. Vid eventuella kundförluster var det företagsledaren som skulle ha lidit skada och inte de fåtaliga externa fordringsägarna.

Företagsledaren hade förmåga att lämna kapitaltillskott genom att efterge sin fordran på bolaget. Det fördes diskussioner med företagsledaren om möjligheten att omvandla fordran till aktieägartillskott för det fall att en kapitalbristsituation skulle uppstå och denne var väl insatt i och medveten om möjligheten. Mot denna bakgrund var det osannolikt att företagsledaren, som var advokat, skulle låta bolaget gå i konkurs. Han såg därför inte anledning att ifrågasätta dennes vilja att göra erforderligt tillskott. Fordran på bolaget återfanns som skuld i bolagets balansräkning och utgjorde därmed ett fullgott revisionsbevis. Han ansåg att det inte fanns någon osäkerhet om företagsledarens möjlighet att infria skulden och att han sammantaget hade grund för att godta företagsledarens muntliga utfästelse som tillräckligt revisionsbevis.

I sitt slutliga ställningstagande i samband med revisionen av räkenskapsåret 2011, vägde han denna osäkerhet mot att bolagets egna huvudsakliga fordringshavare var företagsledaren och att denne hade kunnat kompensera eventuella kundförluster genom att efterge sin fordran. Vid det aktuella tillfället ansåg han sin bedömning vara rimlig.

I samband med revisionen av räkenskapsåret 2013 medgav företagsledaren att vissa kundfordringar borde skrivas ned. Företagsledaren sände honom också ett e-postmeddelande som svar på tidigare ställda frågor, av vilket det bl.a. framgick att det fanns närmare 2 mnkr i upparbetad tid, vilket torde kunna ställas mot fakturerade kundfordringar för att säkerställa balansräkningens tillgångssida. Det egna kapitalet skulle kunna hållas intakt genom företagsledarens möjligheter att kompensera en eventuell nedskrivning av kundfordringarna genom att efterge sin fordran; däremot skulle resultaträkningen ha påverkats.

3.5 RN gör följande bedömning.

Med hänsyn till bl.a. att en väsentlig del av kundfordringarna var förfallna till betalning sedan flera år fanns det starka skäl för A-son att ifrågasätta huruvida det bokförda värdet på kundfordringarna var riktigt. Att som enda granskningsåtgärd diskutera riktigheten i värderingen av kundfordringarna med bolagets företagsledare var mot denna bakgrund inte tillräckligt för att säkerställa att det redovisade värdet av kundfordringarna för vart och ett av räkenskapsåret var riktigt.

Eftersom posten Kundfordringar för vart och ett av räkenskapsåren utgjorde en väsentlig post i förhållande till balansomslutningen, hade bedömningen av postens värde betydelse för A-sons ställningstagande i frågan om årsredovisningarna gav en rättvisande bild av bolagets finansiella ställning. Den hade därmed också betydelse för hans ställningstagande i frågan om tillstyrkande av resultat- och balansräkningarna. Huruvida det fanns en hypotetisk möjlighet för bolagets ägare att vid en nedskrivning av fordringarna täcka upp den brist i eget kapital som skulle följa av nedskrivningen genom ett aktieägartillskott saknar betydelse. Inte heller har det förhållandet att det fanns ofakturerad upparbetad tid någon betydelse. A-son saknade därför, för samtliga tre räkenskapsår, grund för att godta det redovisade värdet på kundfordringarna i årsredovisningarna. Det innebär att han inte inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna ta ställning i frågan om tillstyrkande av resultat- och balansräkningarna i respektive årsredovisning. Genom att trots detta dels tillstyrka att årsstämman skulle fastställa bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2011 och 2012, dels varken till- eller avstyrka fastställande av resultaträkningen för räkenskapsåret 2013 och dels tillstyrka fastställande av balansräkningen för räkenskapsåret 2013 har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-sons revisorspåteckningar på årsredovisningarna för räkenskapsåren 2011, 2012 och 2013 har inte skett i enlighet med god revisionssed. Han har även åsidosatt god revisionssed genom att, utan att ha grund för sina uttalanden, tillstyrka att årsstämman skulle fastställa bolagets resultat- och balansräkningar i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2011 och 2012 och genom att varken till- eller avstyrka fastställande av resultaträkningen samt tillstyrka fastställande av balansräkningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last vad gäller hans uttalanden om balans- och resultaträkningarna är allvarligt. 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 Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie,

direktören Per-Ola Jansson och professorn Claes Norberg deltagit. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, revisionsdirektören Mathias Byström och avdelningsdirektören Maria Monthure, som har föredragit ärendet, varit närvarande.