

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information som föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag, nedan benämnt bolaget.

Bolaget bedrev patentbyråverksamhet och ingick i en koncern med ett utländskt moderbolag.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2010. För detta räkenskapsår avgav A-son den 28 juni 2011 en revisionsberättelse enligt standardutformningen.

2 Granskning av kundfordringar

Bolaget redovisade enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2010 en nettoomsättning om 77,9 mnkr. Totala kundfordringar redovisades per balansdagen den 31 december 2010 med 33,4 mnkr, vilket utgjorde 86 procent av balansomslutningen.

Som underlag för granskningen av kundfordringarna har A-son använt en kundreskontra per den 31 december 2010 med ett saldo om 32,6 mnkr, vilket överensstämde med saldot i huvudboken.¹

Revisionsdokumentationen innehåller vidare uppgifter från ytterligare två kundreskontrar. Sista sidan av en kundreskontra per den 15 december 2010 visar ett saldo om 17,3 mnkr och en kundreskontra per den 2 februari 2011 visar ett saldo om 19,9 mnkr.

På ett arbetspapper *Granskningsprogram kundfordringar* har A-son antecknat att följande granskningsmoment hade utförts;

- avstämning mellan reskontra och huvudbok,
- betalningskontroll i januari,
- granskning av att inga väsentliga kreditnotor hade utfärdats i januari,
- avklippskontroll, samt
- kontroll av valutaomräkningen.

Vidare framgår av arbetspapperet att bolagets avskrivning för konstaterade kundförluster, uppgående till 484 tkr, hade granskats med avseende på att de avsåg

¹ Kursjusteringar om 0,8 mnkr tillkommer och ger saldot enligt årsredovisningen.

konstaterade konkurser eller på annat sätt var att betrakta som definitiva kundförluster. Det finns även en anteckning om en översiktlig kontrollsummering av kundreskontran och en stickprovsvis kontroll av poster i kundreskontran mot fakturor. A-son har vidare antecknat att en stor andel av fordringarna per den 2 februari 2011 var äldre än 60 dagar, 4,8 mnkr, och att bolaget inte kunde ta fram en åldersfördelad lista retroaktivt. Han har även antecknat att bolaget inte såg någon risk för förluster och normalt hade haft en stor andel gamla fordringar.

På samma arbetspapper finns noterat att bolagets ekonomipersonal löpande bevakade utestående fordringar och skickade krav. Enligt bolagets VD, som också var dess ekonomichef, hade dock detta blivit eftersatt under året. Det fanns därför utrymme för förbättring avseende krav av förfallna fordringar. VD:n hade skrivit av de fordringar som han ansåg vara inkuranta och menade att övriga förfallna fordringar skulle minska under år 2012.

Såvitt framgår av dokumentationen användes uppgifterna i kundreskontran från den 15 december 2010 för att beräkna åldersfördelningen av kundfordringarna per detta datum samt vid kartläggning av bolagets process för hantering av förfallna kundfakturor. Den 15 december 2010 har en medarbetare bl.a. noterat att kundfordringarna per den 30 november uppgick till 27,7 mnkr och att motsvarande belopp per den 15 december uppgick till 17,3 mnkr. Minskningen berodde, enligt de uppgifter som medarbetaren erhöll, delvis på att interna mellanhavanden hade reglerats. Det finns även en notering om att medarbetaren hade påmint VD:n om att ta ut en åldersfördelad reskontra per balansdagen, eftersom detta inte kunde göras retroaktivt.

I dokumentationen ingår även en balansrapport per den 30 november 2010 som anger att kundfordringarna på konto 1510 vid periodens utgång uppgick till 27,7 mnkr. Där finns också en resultatrapport för samma period som anger nettoomsättningen till 70 mnkr.

På kundreskontralistan per den 2 februari 2011 har A-son beräknat åldersfördelningen av kundfordringarna per detta datum. I anslutning till denna kundreskontralista, som utvisade ett saldo om 19,9 mnkr, finns även en balansrapport avseende januari 2011. Av denna balansrapport framgår att saldot på konto 1510 *Kundfordringar* under januari 2011 hade minskat med 12,5 mnkr.

I en rapport till det utländska moderbolagets revisor har A-son bl.a. angett att kundfordringarna den 2 februari 2011 uppgick till 19,9 mnkr och således hade minskat med 13,5 mnkr i januari 2011².

A-son har förelagts att yttra sig över det förhållandet att omsättningen under december 2010 redovisades med 7,9 mnkr, medan kundfordringarna enligt kundreskontran ökade under perioden 15 december till 31 december 2010 med

² Differensen mot beloppet i balansräkningen, 12,5 mnkr, beror på valutaomräkningen och avrundning.

netto 15,3 mnkr³. Han har även förelagts att kommentera förändringarna i kundreskontrornas saldo under perioden 15 december 2010 – 2 februari 2011.

A-son har uppgett följande.

I revisionen av räkenskapsåret 2010 bedömde han i sin planering och riskbedömning balansposten *Kundfordringar* som en väsentlig post med en hög inneboende risk avseende värdering. Han anpassade revisionen till denna risknivå och utförde bokslutsrevisionen enligt ett detaljerat granskningsprogram. Han gjorde bl.a. en översiktlig kontrollsummering av reskontran, en avstämning av det totala saldot i reskontran mot saldot i huvudboken, stickprovsvisa kontroller av poster i reskontran mot fakturor, en åldersanalys, en betalningskontroll, en periodiseringsgranskning och en kontroll av valutaomräkningen. Som komplement utförde han även en översiktlig analys av förändringar i täckningsbidrag mellan räkenskapsåren.

Det primära syftet med granskningen av reskontran per den 15 december 2010 var att få en bild över förfallostrukturen i utestående kundfordringar per detta datum. Granskningen syftade till att kartlägga hur stor andel av de utestående kundfordringarna som hade förfallit per den 15 december 2010 då den löpande granskningen utfördes. Syftet med avstämningen av förändringen i kundfordringarna mellan den 30 november och den 15 december 2010 var primärt att fånga upp eventuella väsentliga förändringar i förfallostrukturen mellan dessa datum och att förstå bolagets rutiner för kravhantering. Däremot avsåg han inte att i detalj analysera och granska rörelserna som hade påverkat resultatet under perioden.

Vid en uppföljande granskning av kundfordringarna i februari 2011 erhöll han utdrag ur reskontran per datum för sin granskning. Syftet med denna uppföljande granskning var främst att analytiskt bedöma fördelningen av äldre förfallna fordringar och att erhålla en uppdaterad bild över förfallostrukturen per balansdagen, eftersom systemet inte möjliggjorde en retroaktiv analys av detta. Han erhöll information från såväl VD som ekonomipersonalen om att en åldersfördelad reskontra inte gick att få fram retroaktivt. Han hade ingen anledning att misstro denna information som han hade erhållit vid upprepade tillfällen. Denna uppgift hade även bekräftats av programvaruleverantören. Han har i sin rapportering till moderbolagets revisorer påtalat att bolaget under året har haft tekniska problem med att ta fram reskontror och åldersfördelade kundlistor.

Vid hans, utifrån bedömd risknivå, genomförda revision identifierade han inte några brister eller diskrepanser som föranledde någon misstanke om oegentligheter eller felaktigheter i redovisningen.

Vad gäller rimligheten av reskontrasaldona vid de olika tidpunkterna anser han att en översiktlig analys av förändringar av posten *Kundfordringar*, i tjänsteföretag som det aktuella med fakturering på löpande räkning, typiskt sett ger vid handen att fakturering i slutet av en period (såsom räkenskapsåret) generellt är väldigt hög.

³ Omsättning enligt årsredovisningen den 31 december 2010 uppgick till 77,9 mnkr att jämföra med omsättningen enligt resultatrapport den 30 november 2010 där omsättningen uppgick till 70 mnkr.

Stora förändringar av posten Kundfordringar mellan den 15 december och den 31 december var därför inte orimliga. Vidare var det inte anmärkningsvärt att kundfordringar minskade under perioden 31 december – 2 februari som en följd av att kundfordringar fakturerade i december hade blivit betalda och faktureringen under januari månad var lägre till följd av stor fakturering i december. Det är vidare värt att påtala att kundfordringarna i bolaget historiskt sett hade varit höga samt att några anmärkningsvärda avvikelser vad gäller marginalnivåer mellan åren inte hade noterats.

Bolaget hade många gamla kundfordringar. Det berodde bl.a. på att patentärenden tar lång tid att driva. I många fall erhöles inte betalning förrän ärendet var avslutat. Vidare var många av kunderna utländska företag som inte sällan hade en annan och mer långsam betalningsrutin än vad vi är vana vid i Sverige. Det är även rimligt att det förekom förfallna svenska kundfordringar, eftersom kunder ibland innehöll betalningar av delfakturor till processen var slutligt reglerad eller avslutad. Nivån på de äldre förfallna kundfordringarna var relativt konstant under de år som han var vald revisor i bolaget och även under tidigare år. Bedömningen var att så långa ledtider för betalning kunde accepteras.

Bolagets kundförluster var på en låg nivå, vilket indikerade och styrkte vad bolaget anförde om att betalning inflöt även för äldre fordringar. Värderingen av kundfordringarna hade gått igenom tillsammans med bolagets VD. Det var hans bedömning att bolaget ägare och styrelse, genom att acceptera balansposten via sin underskrift på årsredovisningen, stod bakom bolagets affärsmodell med långa betalningstider. Beträffande värderingen bedömde han att betalningskontroll tillsammans med utförd avklippskontroll samt analys av förändringar i marginal gav tillräckliga revisionsbevis.

RN:s iakttagelse angående förändringen i resultaträkningen mellan den 30 november 2010 och den 31 december i relation till förändringen i utestående kundfordringar baseras på en analys som inte utfördes i revisionen.

RN gör följande bedömning.

Posten Kundfordringar utgjorde per balansdagen den 31 december 2010 den väsentligaste posten i bolagets balansräkning.

A-son har grundat sin granskning av posten på en kundreskontra per balansdagen den 31 december 2010 enligt vilken saldot uppgick till 32,6 mnkr. I hans dokumentation finns ytterligare två reskontror upprättade den 15 december 2010 samma år och den 2 februari 2011. I dessa uppgick saldot istället till 17,3 respektive 19,9 mnkr. Reskontrorna utvisade således stor variation i fråga om saldot.

Det fanns dessutom ytterligare tecken på att de revisionsbevis som han använde för att verifiera saldot på posten Kundfordringar per balansdagen den 31 december 2010 kunde ifrågasättas. Ett sådant tecken var att ökningen av de bokförda kundfordringarna från den 15 december till den 31 december 2010 översteg hela försäljningen under december månad.

A-son har baserat sin bedömning att reskontrasaldot per balansdagen var rimligt på uppfattningen att det, generellt sett, inte är konstigt med en hög fakturering i slutet av ett räkenskapsår för ett tjänsteföretag med fakturering på löpande räkning. RN noterar att bolagets fakturering för december månad uppgick till ca 10 procent av årsomsättningen, vilket inte kan anses som en hög månadsfakturering. Detta ger således inte stöd för att bolagets kundfordringar var rimliga.

Mot bakgrund av dessa omständigheter, som A-son borde ha noterat vid sin granskning, fanns det skäl för honom att förhålla sig professionellt skeptisk till den information som han grundade sin granskning på. Han skulle därför ha utökat och fördjupat sina granskningsåtgärder för att få andra, tillräckliga, revisionsbevis för posten.

A-sons underlåtenhet att göra detta har medfört att han har saknat tillräckliga revisionsbevis för en väsentlig post. Han har därför också saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Rapportering till revisionsklientens styrelse

Som angetts ovan ingick bolaget i en koncern med ett utländskt moderbolag. A-son hade erhållit instruktioner från det utländska moderbolagets revisorer om granskning och rapportering. I en rapport, som är daterad den 7 februari 2011 och skickad till det utländska moderbolagets revisorer, har A-son gjort ett antal iakttagelser. Det rör sig bl.a. om iakttagelser beträffande kundfordringar och kommentarer till koncernposter, kostnadsfördelning mellan koncernbolag, samt till enskilda fordringar och skulder. Av dokumentationen kan inte utläsas att någon motsvarande rapportering tillställdes bolagets styrelse.

A-son har uppgett följande.

Bolagets styrelse bestod av fem personer, inklusive VD. Fyra av styrelsens ledamöter ingick även i styrelsen för det utländska moderbolaget. Rapportering av revisionen skedde enligt koncerninstruktionerna till koncernmoderbolagets revisor som i sin tur rapporterade till moderbolagets styrelse. Rapporteringen kommunicerades även med bolagets VD.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 6 § aktieföretagslagen (2005:551) ska revisorn i samband med revisionen till styrelsen och den verkställande direktören framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed.

Av RevU 1 *Uttalande som komplettering till RS* avsnitt 1 D *Annan rapportering än revisionsberättelsen*⁴ framgår att revisorn bör informera företaget om de fel eller

⁴ RN hänvisar till FAR SRS Rekommendationer i revisionsfrågor (RevU) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det här aktuella räkenskapsåret. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som

brister i den interna kontrollen eller redovisningen som han upptäcker under granskningsarbetets gång. Även andra betydelsefulla iakttagelser från granskningen bör rapporteras till företaget. Genom revisorns rapportering i nu berörda avseenden underlättas möjligheterna för företagets olika befattningshavare, inklusive dess styrelse, att agera inom sina respektive ansvarsområden och företaget ges möjlighet att åtgärda påträffade fel och brister innan revisorn avger sin revisionsberättelse.

Vidare framgår av RevU 1 att styrelsen har det övergripande ansvaret för de områden som i normalfallet behandlas i revisorns rapporter till företaget och att det således är viktigt att väsentliga iakttagelser från granskningen kommer även styrelsen till del. Det är således inte tillräckligt att kommunicera enbart med bolagets VD.

Av den rapport som A-son har upprättat, och som är ställd till det utländska moderbolagets revisorer, framgår att det vid revisionen hade gjorts iakttagelser som enligt RN:s bedömning var av sådan karaktär att de borde ha rapporterats till bolagets styrelse. Detta gäller alldeles oavsett om styrelsen till övervägande del utgjordes av personer som även ingick i det utländska moderbolagets ledning och styrelse. I sin egenskap av revisor i ett dotterbolag hade A-son ingen kontroll över vilken information som revisorerna i moderbolaget framförde till moderbolagets styrelse och vad som eventuellt fördes vidare till dotterbolagets styrelse. Genom att inte rapportera väsentliga iakttagelser direkt till bolagets styrelse i enlighet med kraven i RevU 1 har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit brister i A-sons revision av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2010. Han har inte i tillräcklig omfattning granskat posten Kundfordringar och har därmed saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolaget resultat- och balansräkningar. Han har inte heller säkerställt att väsentliga iakttagelser från den utförda granskningen har rapporterats till bolagets styrelse.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger honom till last är allvarligt och han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Bo Johansson och redovisningsexperten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel

börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RevU 1 finns i ISA 260 *Kommunikation med dem som har ansvar för företagets styrning*.

samt revisionsdirektören Christina Lundin, som har föredragit ärendet, varit närvarande.