

D 31/10

Revisorsnämnden har mottagit en anmälan mot auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son var vald revisor i ett aktiebolag, vars verksamhet bestod i försäljning och utveckling av prefabricerade typhus samt uppförande av sådana på kundens uppdrag. I bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1 januari–31 december 2006 anges att bolaget vinstavräknade enligt huvudregeln i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2003:3, s.k. successiv vinstavräkning. Bolagets redovisade nettoomsättning uppgick till 35,2 mnkr och kostnaderna för råvaror och förnödenheter till 33,6 mnkr. Bolagets redovisade resultat var en förlust om 2,8 mnkr.

RN har tagit del av A-sons dokumentation avseende revisionen av räkenskapsåret 2006. I dokumentationen ingår bland annat en rapport som kallas projektsammandrag och är framtagen ur bolagets redovisningssystem. Rapporten utgör en sammanställning av bolagets intäkter och kostnader för de byggprojekt som pågick vid räkenskapsårets slut. Av rapporten framgår att det i den löpande redovisningen hade bokförts intäkter om totalt 38,0 mnkr och kostnader om totalt 34,4 mnkr samt att projektens sammanlagda preliminära resultat enligt rapporten således var en vinst om 3,6 mnkr. För flertalet av de projekt som ingick i sammandraget redovisades betydande positiva resultat. Det framgår av dokumentationen att det, utöver de projekt som ingick i sammandraget, inte fanns några under räkenskapsåret avslutade projekt. I dokumentationen finns vidare en projektrapport som omfattar tiden 1 januari 2005–21 maj 2007. Vidare framgår att det, för dem av bolagets pågående projekt som påbörjades redan under räkenskapsåret 2005, hade resultatförts en projektvinst om 400 000 kr i bolagets bokslut per den 31 december 2005.

I dokumentationen ingår dessutom en av bolaget framtagen sammanställning som utgjorde underlag för beräkningen av successiv vinstavräkning och omfattade flertalet av de projekt som hade pågått så länge att det var möjligt att beräkna ett resultat vid färdigställd entreprenad. Samtliga projekt i sammanställningen utom ett förutsågs bli förlustbringande. Den totala förlusten för dessa projekt beräknades till 4,0 mnkr. Av sammanställningen framgår även att ett belopp om 4,4 mnkr hade räknats fram för att belasta resultatet genom en bokföringsåtgärd. I det beloppet ingick korrigerings för den under föregående räkenskapsår redovisade projektvinsten om 400 000 kr. Det framgår vidare av dokumentationen att det slutliga resultatet för bolagets pågående projekt, efter det att denna bokföringsåtgärd hade verkställts, var en förlust om 0,8 mnkr.

Bolaget redovisade i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 ett eget kapital som understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. I förvaltningsberättelsen anges följande: ”Då kapitalet är förbrukat har ägarna förklarat att extra bolagsstämma kommer att hållas inom den 8-månadersperiod som föreskrivs i ABL 25 kap, enligt vilken kapitalet kan återställas”. Frågan om upprättande av kontrollbalansräkning berörs i övrigt inte vare sig i årsredovisningen eller i A-sons revisionsberättelse.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006 avviker inte från standardutformningen. A-son har anfört följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2006 gick han igenom principerna för beräkning av successiv vinstavräkning. För de projekt som befarades komma att gå med förlust skulle hela den befarade förlusten kostnadsredovisas omedelbart. Han noterade att bolagets metod för resultatredovisning av projekt var att löpande resultatföra all kundfakturerings och alla utgifter.

Vid upprättandet av bokslutet per den 31 december 2006 gjordes en genomgång, varvid intäkter och kostnader för varje projekts fullständiga genomförande fastställdes. Nästan samtliga pågående projekt per den 31 december 2006 beräknades gå med förlust. För dessa projekt skulle hänsyn tas till hela projekten, dvs. samtliga förväntade intäkter och kostnader i projekten fram till färdigställandet skulle beaktas vid beräkning av förväntat resultat. Både inträffade och förväntade kostnader redovisades mot bolagets resultat oberoende av projektens färdigställandegrad. En kostnad om 4,4 mnkr bokfördes som en följd av detta, vilket innefattade både inträffade och förväntade kostnader. Den projektrapport som sträcker sig fram till maj 2007 hade tagits fram för uppföljning av träffsäkerheten i de bedömningar som låg till grund för beräkningen av förlustrisken i bokslutet. Vid revisionen valde han ut fem projekt för substansgranskning i samband med bokslutet. Utöver den löpande granskningen, vilken visade på tillförlitlig projektrevisning, utfördes för dessa projekt en extra kontroll av beräkningen av färdigställandegrad per utvalt projekt och en kontroll av att upparbetad andel av intäkter och kostnader därmed hade beräknats andelsmässigt korrekt. Vidare kontrollerades projektets angivna intäkter mot entreprenadkontrakt. Granskningen genomfördes utan att några avvikelser noterades.

Dock kan han nu konstatera att redovisningen blev felaktig till följd av att bolaget förbisåg att beakta den preliminära projektvinsten i redovisningen i samband med att den ovan nämnda kostnaden om 4,4 mnkr för projektförlusten bokfördes. Detta borde ha gjorts på så sätt att resultatet, genom en bokföringsorder, korrigerades med ett belopp motsvarande den sedan tidigare bokförda preliminära vinsten. Han uppmärksammade inte detta fel vid sin revision, vilket var ett misstag. Konsekvensen av detta bolagets förbiseende blev dock endast att det uppstod ett periodiseringsfel såtillvida att bolagets resultat fördelades felaktigt mellan två räkenskapsår. Det medförde inte någon förmögenhetsförlust för bolaget och det skedde inte någon värdeöverföring med anledning av felet. Felet medförde inte heller några förluster för tredje man.

Det var i samband med arbetet med bokslutet per den 31 december 2006 som bolagets styrelse fick klart för sig att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet var förbrukat. Styrelsen avsåg att låta årsredovisningen utgöra den första kontrollbalansräkningen i den procedur som kapitalbrist utlöser enligt aktiebolagslagen (2005:551). Han informerade styrelsen om att årsstämman skulle motsvara den första kontrollstämman enligt 25 kap. 15 § aktiebolagslagen och att den andra kontrollstämman enligt 25 kap. 16 § samma lag skulle hållas inom åtta månader från årsstämman. Han bedömde att skyldigheten att upprätta den första kontrollbalansräkningen uppfylldes genom upprättandet av årsredovisningen. Det fanns inte anledning att lämna någon särskild upplysning i årsredovisningen om att denna samtidigt utgjorde kontrollbalansräkning.

RN gör följande bedömning.

Bolaget redovisade pågående arbeten enligt huvudregeln i BFNAR 2003:3, s.k. successiv vinstavräkning. Av punkt 34 i denna rekommendation följer att det beräknade ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag utgör skillnaden mellan å ena sidan inkomsten för uppdraget i sin helhet så som den bedöms vid den aktuella tidpunkten och å andra sidan de utgifter som svarar mot denna inkomst. Om inkomsterna vid denna beräkning understiger utgifterna uppstår en bedömd förlust, som omedelbart ska redovisas som en kostnad, oavsett om arbetet är påbörjat eller inte. Således ska förlusten redovisas omedelbart i projekt där intäkten för projekten i sin helhet inte bedöms täcka kostnaderna.

Enligt A-sons dokumentation och hans uppgifter i ärendet förutsågs det, vid tiden för revisionen av räkenskapsåret 2006, att nästan alla pågående arbeten skulle gå med förlust. Han har även uppgett att bolaget avsåg att kostnadsredovisa hela den befarade förlusten omedelbart för de projekt som befarades gå med förlust. För att åstadkomma detta kostnadsfördes det av bolaget beräknade beloppet om 4,4 mnkr i bokslutet. Av dokumentationen kan även utläsas att

förlusten hade beräknats till ca 4 mnkr. Som framgår ovan hade A-son noterat att samtliga utgifter i projekten kostnadsfördes löpande under året samtidigt som bolagets fakturering intäktsfördes löpande under året. Pågående projekt visade ett positivt resultat om totalt 3,6 mnkr i bolagets huvudbok före den bokföringsåtgärd som föranleddes av omvärderingen av pågående arbeten. Efter bokföring i huvudboken med 4,4 mnkr för beräknade förluster hade resultaträkningen således belastats med 0,8 mnkr från bolagets pågående arbeten.

Med hänsyn till den verksamhet som bedrevs i bolaget var värderingen av pågående arbeten väsentlig för A-son att granska. Såvitt framgår av hans dokumentation samt hans uppgifter till RN var han medveten om att i stort sett samtliga projekt beräknades gå med förlust och att förlusten hade beräknats till ca 4 mnkr. Att denna beräkning var rimlig hade han även kontrollerat genom en avstämning mot den projektredovisning som avsåg tiden fram till maj 2007. Bolaget bokförde också en kostnad för projektförluster om 4,4 mnkr. I det beloppet ingick korrigerande för den projektvinst om 400 000 kr som hade bokförts under räkenskapsåret 2005. Med hänsyn till att bolaget under räkenskapsåret 2006 dessutom hade bokfört en preliminär projektvinst om 3,6 mnkr, för vilken sådan korrigerande inte gjordes, blev dock det nettobelopp som belastade resultatet endast 0,8 mnkr. A-son borde vid sin granskning ha uppmärksammat att bolaget hade förbiset att beakta den under räkenskapsåret 2006 bokförda preliminära projektvinsten om 3,6 mnkr i samband med att det kostnadsförde det belopp om 4,4 mnkr som hade beräknats vid värderingen av pågående arbeten enligt principen för successiv vinstavräkning. A-son har medgett att det var ett misstag från hans sida att inte uppmärksamma detta fel i bolagets redovisning. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen följer att styrelsen i ett aktiebolag genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning bland annat när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Vidare följer av 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 årsredovisningslagen (1995:1554) att upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagens verksamhet, ställning och resultat samt sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. I Bokföringsnämndens uttalande BFN U 96:6, Förvaltningsberättelsens innehåll, anges att det av förvaltningsberättelsen ska framgå om bolaget har upprättat kontrollbalansräkning som visar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger.

Det kan konstateras att det aktuella bolaget i balansräkningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 redovisade ett eget kapital som understeg hälften av bolagets registrerade aktiekapital. Av utredningen framgår att styrelsen var klar över att en kontrollbalansräkning måste upprättas. A-son har förklarat att det var styrelsens avsikt att balansräkningen i årsredovisningen på samma gång skulle utgöra en kontrollbalansräkning och att den ordinarie bolagsstämman skulle utgöra den första kontrollstämman. Detta framgår emellertid inte av årsredovisningen eller av A-sons revisionsberättelse. Han skulle ha påtalat för styrelsen att upplysning skulle lämnas i årsredovisningen om att denna samtidigt utgjorde en kontrollbalansräkning. Om så inte skedde, skulle han i sin revisionsberättelse ha uppgett att den balansräkning som han hade granskat var att anse som en kontrollbalansräkning och att den skulle behandlas vid ordinarie stämma i bolaget.¹ Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son genom vad som ovan har beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran i detta fall är en tillräcklig åtgärd.

¹ Se RN:s avgörande i disciplinärende dnr 2004-1630, referat D 28/06 i RN:s praxissamling.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.