

## D 15

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid framkommit har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. Under utredningen av SUT-ärendet erhöll RN information från FAR om att A-son hade underkänts i den interna kvalitetskontroll som hade utförts av den revisionsbyrå vid vilken A-son är verksam. RN:s utredning har därför även omfattat en kontroll av de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i revisionsbyråns interna kvalitetskontroll. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i ett av dessa uppdrag och avseende räkenskapsåret 2011. Uppdraget avsåg ett bolag som i det följande benämns supportbolaget.

Supportbolaget bedrev callcenterverksamhet. Bolagets nettoomsättning uppgick för år 2011 till 156,6 mnkr och dess balansomslutning per balansdagen den 31 december 2011 till 58,4 mnkr. Utöver nettoomsättningen redovisades 20,2 mnkr som Övriga rörelseintäkter. Av en notupplysning framgår att detta senare belopp avsåg en ackordsvinst. Enligt årsredovisningen för år 2011 uppgick årets resultat till 2,1 mnkr efter det att ackordsvinsten om 20,2 mnkr hade intäktsförts.

I supportbolagets förvaltningsberättelse för år 2011 uppges att en rekonstruktion hade avslutats den 3 april 2012 med ett lyckat resultat och att samtliga borgenärer hade accepterat ackordsuppgörelsen.

A-sons revisionsberättelse för supportbolaget är daterad den 28 juni 2012. Han varken till- eller avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningar.

### 2 Intäktsredovisning – ackordsvinst

Av A-sons dokumentation framgår följande.

I årsredovisningen anges att den hade upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd.

Supportbolaget redovisade en ackordsvinst om 20,2 mnkr som en intäkt för räkenskapsåret 2011.

Bolaget ansökte den 19 september 2011 om företagsrekonstruktion och tingsrätten beslutade samma dag att bifalla bolagets begäran. I ansökan och rekonstruktionsplanen angavs grunden för bolagets ansökan vara en likviditetsbrist som i huvudsak berodde på olönsamhet inom ett större kundsupportprojekt. Bolaget ansökte den 23

februari 2012 om ackordsförhandling och tingsrätten beslutade efter borgenärssammanträde under ackordsförhandling att fastställa offentligt ackord enligt ackordsförslaget. På rekonstruktionsärendets dagboksblad har tingsrätten därefter den 25 april 2012 antecknat att beslutet om offentligt ackord hade vunnit laga kraft.

I ett dokument, rubricerat *Revisionsstrategi*, har A-son antecknat att supportbolaget hade stora likviditetsproblem. Han har vidare i ett dokument, rubricerat *Förståelse av företaget*, antecknat att lönsamheten hade minskat avsevärt under år 2011 vilket medfört att bolaget hade varit tvunget att i september 2011 ansöka om företagsrekonstruktion. A-son har även på ett dokument, rubricerat *Resultatanalys*, antecknat att det blev stor resultatpåverkan när ackordsvinsten om 20,2 mnkr redovisades men att verksamheten i övrigt hade gått med förlust under året. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över om det var korrekt att intäktsföra ackordsvinsten redan för år 2011.

A-son har anfört följande.

Bolaget redovisade enligt BFN:s Allmänna råd och årsredovisningslagen. Vid den genomgång som han gjorde av dessa regelverk kunde inga specifika rekommendationer återfinnas för den aktuella situationen och därför sökte han ledning i närliggande regelverk, någon som är fullt möjligt enligt praxis och god redovisningssed. Han diskuterade dessutom frågan om redovisningen med två redovisningsexperter verksamma inom revisionsbyrån. En av dessa ansåg att ackordsvinsten kunde tas upp som en intäkt redan år 2011 medan den andra ansåg att vinsten skulle redovisas först år 2012.

Att låta en skuld som inte ska betalas kvarstå i årsredovisningen är inte korrekt och av BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* framgår klart att skulder ska värderas till det belopp som krävs för att reglera åtagandet.

Enligt bestämmelserna i ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisionen ta hänsyn till väsentliga händelser efter räkenskapsårets utgång. Vid den tidpunkt då han undertecknade revisionsberättelsen var ackordslikviden erlagd. Vid tidpunkten för undertecknandet av årsredovisningen så visste han och styrelsen därför att skulderna var för högt bokade med 20,2 mnkr. Dessa skulder skulle aldrig komma att betalas av bolaget, och efter att tingsrätten hade fastställt ackordet var det hans uppfattning att det var korrekt att bokföra detta som en ackordsvinst vid fastställandet av årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

En årsredovisning ska enligt 2 kap. 2 § årsredovisningslagen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska enligt 2 kap. 3 § samma lag upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, ska tilläggsupplysningar lämnas.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. Enligt punkten 3 ska värdering av poster i balans- och resultaträkningarna ske

med iakttagande av rimlig försiktighet. Innebörden av detta är bl.a. att endast sådana intäkter som har konstaterats under räkenskapsåret får tas med i resultaträkningen, medan hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättande av årsredovisningen.

Av BFNAR 2000:2, *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden*, p. 6 följer att företag som tillämpar Bokföringsnämndens anpassningsnormgivning kan söka vägledning i de redovisningsrådsnormer som inte har anpassats av Bokföringsnämnden. I Redovisningsrådets rekommendation RR 26 *Händelser efter balansdagen* görs skillnad mellan händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen och händelser som indikerar att vissa förhållanden har uppstått efter balansdagen. I det första fallet ska händelserna beaktas när balansräkningen och resultaträkningen upprättas. Motsvarande bestämmelser finns också i BFNAR 2008:1 i kommentarerna till kapitel 2 under rubriken *Händelser efter balansdagen* (p. 2.11). Här anges att ett företag, när årsredovisningen avges, ska beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen.

Supportbolaget, som upprättade sin årsredovisning enligt årsredovisningslagen och BFN:s allmänna råd, genomgick en företagsrekonstruktion under åren 2011 och 2012. Per balansdagen den 31 december 2011 pågick fortfarande den företagsrekonstruktion som inleddes under hösten 2011 och bolaget hade vid denna tidpunkt inte presenterat eller begärt fastställande av något ackordsförslag. Hela den ackordsvinst om 20,2 mnkr som redovisades som övrig rörelseintäkt i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011 uppkom först sedan tingsrättens beslut om offentligt ackord hade vunnit laga kraft under våren 2012 och således efter det aktuella räkenskapsårets utgång. Beslutet om ackord bekräftade således inte ett förhållande som förelåg per balansdagen den 31 december 2011 och skuldnedsättningen skulle därför ha redovisats först påföljande räkenskapsår. Årsredovisningen för år 2011 gav därmed inte en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat för det aktuella räkenskapsåret och den kan därför inte anses vara upprättad i enlighet med årsredovisningslagen. A-son skulle därför i första hand ha påtalat för styrelsen att rättelse skulle ske. Om styrelsen inte korrigerade årsredovisningen i enlighet med dessa påtalanden, skulle han i revisionsberättelsen ha anmärkt på att bolagets bokföring av skuldnedsättningen hade skett för tidigt och att det redovisade resultatet inte gav en rättvisande bild av verksamheten för år 2011. A-son skulle då också ha avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

### **3 Skatter och avgifter**

Av A-sons dokumentation framgår att bolaget vid ett flertal tillfällen under år 2011 inte hade erlagt skatter och avgifter i tid och därvid hade påförts betydande kostnadsräntor. Vidare framgår av ett skattekontoutdrag att ett belopp om 5,5 mnkr den 3 september 2011 hade överförts till Kronofogdemyndigheten för indrivning. A-son har på en bokslutsbilaga avseende posten *Andra kortfristiga skulder* antecknat att ”skattekontot varit hos KFM ett flertal gånger”.

A-son har anfört följande.

Eftersom bolaget var föremål för företagsrekonstruktion, betalades inte skulder från tiden före tingsrättens beslut om att inleda företagsrekonstruktion. Att betalning av sådana gamla skulder inte får ske under rekonstruktionen framgår av lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion. Detta gäller även skatter och avgifter. I detta avseende hade således bolaget följt gällande lagbestämmelser varför det inte påpekades i revisionsberättelsen.

Det framgår av hans övriga upplysningar i revisionsberättelsen att bolaget var under rekonstruktion. Av detta följer att skatter och avgifter inte betalas. Detta reglerades i stället i samband med att ackordet fastställdes och ackordslikviden betalades. När det gällde sådana skatter och avgifter som före rekonstruktionen inte hade reglerats i tid, ansåg han att även dessa ingick i ackordsuppgörelsen. Det faktum att han varken till- eller avstyrkte innefattade också kritik mot bolagets hantering av skatter och avgifter, dvs. hans skrivning i revisionsberättelsen ”täckte denna uppgift”.

RN gör följande bedömning

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1417).<sup>1</sup>

Av dokumentationen framgår att supportbolaget vid ett flertal tillfällen under år 2011 inte hade erlagt skatter och avgifter i tid, att bolaget till följd därav hade påförts betydande kostnadsräntor och att skulder var överförda till Kronofogdemyndigheten. Detta gällde även i fråga om tiden före tingsrättens beslut om att inleda företagsrekonstruktion. Förseningarna avsåg väsentliga belopp och det rörde det sig dessutom om upprepade förseelser. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse ha anmärkt på bolagets hantering av skatter och avgifter. Genom att underlåta att anmärka på supportbolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter har han åsidosatt god revisionssed. Denna bedömning förändras inte av att det i årsredovisningen fanns information om rekonstruktionen eller av att han varken till- eller avstyrkte fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit brister i A-sons revisionsarbete. Han har underlåtit att anmärka på att en ackordsvinst som uppkommit under ett räkenskapsår togs in i bolagets resultat- och balansräkningar redan för det närmast föregående räkenskapsåret. Vidare har han i revisionsberättelsen underlåtit att anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

---

<sup>1</sup> Före den 1 januari 2012 gällde i stället skattebetalningslagen (1997:483). Den tidigare lydelsen hade samma innebörd.

A-son har genom sina försummelser på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

A-son meddelades varning den 16 juni 2011 (dnr 2010-437). I det beslutet konstaterade RN bl.a. att A-son hade åsatt sin revisorspåteckning och sin revisionsberättelse en felaktig datering och underlåtit att i revisionsberättelsen informera om att värdet av posten Kundfordringar var osäkert. Han hade inte grund för att utgå från att ett bolag per balansdagen den 31 december 2008 innehade en viss fastighet och hade inte försökt att införskaffa tillräckliga revisionsbevis för att godta det redovisade värdet av en fordringspost. Han hade inte heller försökt att införskaffa tillräckliga revisionsbevis för en skuld.

Det förhållandet att A-son, efter tidigare varning, ånyo på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor ger anledning att ifrågasätta hans lämplighet som revisor. RN har dock i detta ärende, utöver supportbolaget, granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare sex revisionsuppdrag. Myndigheten har funnit att hans revisionsarbete i dessa bolag har varit godtagbart. RN anser därför att den disciplinära åtgärden även denna gång kan stanna vid 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 närvarit myndighetschefen Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Maria Monthure samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.