

## D 5/11

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son rörande hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag avseende räkenskapsåret 25 maj 2008 – 30 juni 2009. Detta var bolagets första verksamhetsår. Årsredovisningen för räkenskapsåret är daterad den 24 februari 2010. A-son avgav den 25 februari 2010 en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen.

### 2 Förutsättningar för avgivande av revisionsberättelse

#### 2.1 Årsredovisnings form och innehåll

A-son uttalade i sin revisionsberättelse att han hade granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens förvaltning. Han intygade också att revisionen hade utförts enligt god revisionssed i Sverige. Han uttalade vidare följande:

”I samband med revisionen har uppmärksamats väsentliga brister i den interna kontrollen. Redovisningen innehåller väsentliga brister i verifikationsmaterialet och i den löpande redovisningen, brist på avstämningar och brist på överensstämmelse mellan bokföring, bokslut och upprättad årsredovisning. Mycket dålig efterrättelse till gällande lagregler i Bokföringslagen och i Årsredovisningslagen. Bristerna har också gjort det svårt för mig i övrigt att uttala mig om årsredovisningens riktighet. Årsredovisningen har upprättats för sent och har inte avlämnats för revision inom lagstadgad tid.

Årsredovisningen har inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed inte en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Jag tillstyrker därför inte att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, tillstyrker inte att den disponerar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och inte heller att stämman beviljar styrelsens ledamot ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret var undertecknad av en styrelseledamot i bolaget (företagsledaren). I ett meddelande i januari 2010 till företagsledaren uppgav A-son att årsredovisningen först skulle skrivas under av företagsledaren och därefter skickas till en andra person, här benämnd NN, som också skulle underteckna och i sin tur skicka årsredovisningen till A-son. Han har av RN förelagts att förklara varför även NN skulle underteckna årsredovisningen samt varför A-son, när så inte skedde, godtog en årsredovisning undertecknad endast av företagsledaren.

A-son har anfört följande.

Företagsledaren lyckades sent omsider åstadkomma något som liknade en årsredovisning. Årsredovisningen såg tekniskt ”nästan bra” ut vid en ytlig och översiktlig granskning, dvs. den innehöll de avsnitt som årsredovisningslagen (1995:1554) kräver. Det var först vid en granskning av resultat- och balansräkningarna som det framkom att ”ingenting stämde”. Att definiera dokumentet årsredovisning var inte självklart.

Vad därefter gäller undertecknandet av årsredovisningen så ville han ha två underskrifter på årsredovisningen eftersom bolaget tidigare hade drivits gemensamt av två personer, företagsledaren och NN. Ytterligare skäl var att det var oklart vilka som vid den aktuella tidpunkten ägde bolaget, vilka som ingick i styrelsen och vilka som var firmatecknare. Han misstänkte ändringar i bolaget som inte var registrerade. Han var dock glad över att ha fått en undertecknad årsredovisning.

## *2.2 Revisionsbevis – bristfälligt räkenskapsmaterial*

RN har förelagt A-son att till RN sända in all sin revisionsdokumentation för bolaget avseende år 2008/09. Det material som A-son har sänt in till RN består av grundläggande handlingar såsom granskningsplan, riskanalys och oberoendeanalys. Härutöver finns årsredovisning, balans- och resultatrappporter, huvudbok, verifikationslistor, ett kontoutdrag från en bank samt några specifikationer över resultat- och balansposter. Det finns också omfattande korrespondens via e-post mellan A-son och företagsledaren. Slutligen finns en kortfattad promemoria, ställd till styrelsen, samt en skrivelse till Bolagsverket i vilken A-son meddelade att han avgick som revisor.

I ett meddelande, daterat den 24 februari 2010, informerade företagsledaren A-son att han avsåg att till denne översända tre pärmar med verifikationer, en pärm med ytterligare underlag samt en pärm med avräkningar från det biluthyrningsföretag för vilket bolaget var agent. A-son meddelade samma dag följande:

”Skicka INTE alla pärmar. Vill inte ha dom. Jag önskar dock, som jag skrev senast, underlag och specifikationer till de poster som finns redovisade på balansräkningen, dvs. bara ett litet kuvert. Plus då den underskrivna årsredovisningen.”

RN har vid en jämförelse mellan årsredovisning samt resultat- och balansrapporter noterat bl.a. följande. Enligt årsredovisningen uppgick bolagets omsättning under år 2008/09 till 940 000 kr att jämföra med en resultatrappport enligt vilken omsättningen uppgick till 1 013 000 kr. Bolagets balansomslutning per balansdagen den 30 juni 2009 togs i årsredovisningen upp till 123 000 kr. Motsvarande post redovisades med 149 000 kr i en balansrapport. Enligt en verifikationslista uppgick antalet verifikat till 378 stycken.

RN konstaterar att A-son inte har haft tillgång till bolagets underliggande räkenskapsmaterial, såsom verifikationer och skattekontoutdrag, utan endast till listor och rapporter framtagna utifrån detta material. Han har därför förelagts att utförligt beskriva samtliga sina revisionsåtgärder samt att förtydliga på vilket sätt han anser sig ha utfört sin revision av bolaget enligt god revisionssed.

A-son har anfört följande.

Han hade under lång tid frågat efter riktiga balans- och resultaträkningar, grund- och huvudböcker, bokslutsspecifikationer samt en korrekt upprättad årsredovisning. Det fanns en ”bokföring” (A-sons citat) som inte stämde ”på något sätt med verkligheten”. Vidare fanns resultat- och balansräkningar ”utan någon som helst relevans”. Det som hade presterats saknade värde och han ville avsluta sitt arbete. Han fann ingen anledning att lägga mer tid på uppdraget. Han hade dittills noterat ett stort antal inkommande och utgående meddelanden via e-post med bolaget. Så småningom åstadkom företagsledaren något som liknade en årsredovisning. Det finns inte så mycket revisionsdokumentation i årsakten, eftersom det inte fanns något att revidera. Det hade exempelvis inte presterats några bokslutsbilagor. Den omfattande skriftväxlingen via e-post utgör revisionsbevis. Vidare finns sedvanliga handlingar såsom företagsbeskrivning, rutinbeskrivningar, revisionsplan, riskanalys m.m. Dessa utgör hans revisionsdokumentation.

Det fanns "datakörda" grund- och huvudböcker. Företagsledaren använde sig av någon form av manuellt system som gav en produkt långt ifrån de "riktiga" resultat- och balansräkningarna. Såväl den datakörda bokföringen som företagsledarens egen var utan värde. Mot bakgrund härav var det inte meningsfullt att börja bläddra i några pärmar.

### *2.3 RN:s bedömning*

En förutsättning för att en revisor ska kunna avge en revisionsberättelse är att det finns en årsredovisning som till sin utformning uppfyller vissa grundläggande krav i årsredovisningslagen samt att den är formellt avgiven.<sup>1</sup> Vidare krävs att revisorn har haft tillgång till godtagbart räkenskapsmaterial för att kunna granska årsredovisningen.

Som framgått ovan av A-sons skrivning i revisionsberättelsen och av hans svar till RN fanns det så stora brister i det dokument som benämnts årsredovisning att det inte var självklart att det kunde definieras som en årsredovisning. RN:s genomgång av den aktuella handlingen har dock visat att den i formellt hänseende innehåller de avsnitt som enligt årsredovisningslagen ska ingå i en årsredovisning och att de konstaterade bristerna därför inte innebar att det förelåg något hinder för att genomföra en revision.

Enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen ska ett aktiebolags årsredovisning skrivas under av samtliga styrelseledamöter och i förekommande fall av den verkställande direktören. Som framgått ovan har A-son anfört att han ansåg att ytterligare en person borde skriva under årsredovisningen eftersom denne hade bedrivit verksamheten. Vidare misstänkte han ändringar avseende bolagets funktionärer som inte var registrerade. RN konstaterar att A-son, genom att inte skaffa sig kunskap om vilka som var styrelseledamöter vid tidpunkten för årsredovisningens datering, inte har haft grund för att bedöma huruvida årsredovisningen var formellt avgiven. Han har härigenom saknat underlag för att bedöma om det fanns grund för att avge revisionsberättelse.

En revisor ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver. Först härefter ska revisorn avge revisionsberättelse. Av det material som har sänts in till RN samt av A-sons yttranden framgår att han inte har haft tillgång till bolagets verifikationer och skattekontoutdrag.

A-son har hos RN hänvisat till korrespondens via e-post. RN finner dock att dessa handlingar inte utgör några godtagbara revisionsbevis. Av de handlingar och av de svar som A-son har lämnat till RN framgår att han inte har haft tillgång till sådant räkenskapsmaterial som krävdes för att han skulle kunna utföra en revision enligt god revisionssed. Också detta förhållande medförde att det inte fanns förutsättningar för att avge någon revisionsberättelse.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte har förvissat sig om huruvida årsredovisningen var formellt avgiven samt att han inte har haft tillgång till erforderligt räkenskapsmaterial för att kunna utföra någon revision. Genom att trots bristande förutsättningar ändå avge en revisionsberättelse har A-son åsidosatt god revisionssed.

Ärendet skulle i och för sig kunna avslutas med detta konstaterande. Eftersom RN har funnit ytterligare allvarliga brister i A-sons revisionsarbete har RN dock valt att nedan bedöma även dessa.

### **3 Agerandeplikt vid misstanke om bokföringsbrott**

---

<sup>1</sup> Se RN:s beslut den 27 oktober 2010, dnr 2009-1598 och den 24 januari 2005, dnr 2004-257 (D 3/05 i RN:s praxissamling).

I ett meddelande, daterat den 19 januari 2010, från en redovisningskonsult till A-son uppgavs att många verifikationer bestod av endast manuella bokföringsorder där underlagen var bristfälliga eller i vissa fall obefintliga. Vidare angavs att bokföringen hade skett med stor eftersläpning. Konsulten avgick från uppdraget av rädsla för att hennes arbete skulle kunna anses vara medhjälp till bokföringsbrott. Även av omfattande korrespondens mellan A-son och bolagets företrädare, av A-sons revisionsberättelse samt av hans yttranden till RN framgår att det fanns väsentliga brister i bolagets räkenskapsmaterial och i den löpande redovisningen samt att bokföringen och årsredovisningen inte stämde överens.

RN har i föreläggande till A-son konstaterat att det inte kan utläsas av hans dokumentation om han reflekterade över huruvida avsaknaden av underlag och övriga brister i redovisningen innebar ett brott mot bokföringslagen (1999:1078) och om han övervägde sin agerandeplikt vid misstanke om brott enligt 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

A-son har anfört följande.

Han övervägde huruvida det förelåg brott mot bl.a. bokföringslagen men fann det inte väsentligt att lägga ytterligare tid och kraft på att utreda dessa frågor. Han bedömde eventuella brott som ringa och inte värda att belasta Ekobrottsmyndigheternas resurser med. I samband med revisionens avslutande sände han in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket och utgick från att myndigheten vid en skatterevision också bedömde dessa frågor. Möjligen skulle han även ha sänt in revisionsberättelsen till åklagarmyndigheten.

RN gör följande bedömning.

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att agera när det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Enligt den lydelse som bestämmelserna hade vid den aktuella tiden ska revisorn i sådana fall, utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser och, om rättelse inte sker inom viss kortare tid, avgå från sitt uppdrag och anmäla brottsmisstanken till åklagare.

Som framgått ovan var underlagen till bokföringen bristfälliga och i vissa fall obefintliga. Vidare hade bokföringen skett med stor eftersläpning. RN finner att bristerna i bolagets löpande bokföring under räkenskapsåret 2008/09 var sådana att det uppenbarligen fanns sådan grund för misstanke om bokföringsbrott som avses i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen. A-son skulle därför senast i samband med sin revision ha agerat enligt 9 kap. 42-44 §§ nämnda lag. De aktuella bestämmelserna ger visserligen revisorn utrymme att i vissa fall, bl.a. om det brott som misstanken gäller, är obetydligt, underlåta att göra anmälan till åklagare. Omständigheterna i detta fall är emellertid enligt RN:s mening inte sådana att A-son har kunnat åberopa någon sådan undantagsregel. Genom att underlåta att följa bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen, har han därför åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Skatter och avgifter**

RN har ovan konstaterat att det förelåg allvarliga brister i bolagets bokföring. Härmed fanns också en uppenbar risk för att bolaget inte heller hanterade skatter och avgifter på ett korrekt sätt. Det finns i det material som A-son har sänt in till RN inte något som visar om han reflekterade över denna fråga. Hans revisionsberättelse innehåller inga anmärkningar angående bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Han såg översiktligt att redovisningen av skatter och avgifter inte stämde. Han gjorde inte någon fördjupad granskning utan skickade bara in revisionsberättelsen till Skatteverket. Tyvärr glömde han att skriva i revisionsberättelsen att redovisningen av skatter och avgifter inte stämde.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter i vissa i lagtexten angivna avseenden.

A-son har till RN uppgett att redovisningen av skatter och avgifter inte stämde. Det framgår dock inte, vare sig av hans dokumentation eller av hans uppgifter till RN om han reflekterade över sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen vad gäller skatter och avgifter, än mindre om han utredde frågorna eller övervägde anmärkning i revisionsberättelsen. RN kan inte dra någon annan slutsats än att hans revisionsåtgärder i detta hänseende har varit otillräckliga. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed. Att han har översänt kopia av sin revisionsberättelse till Skatteverket ändrar inte denna bedömning.

## **5 RN:s sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-son har avgett en revisionsberättelse trots att han inte hade förvässat sig om huruvida årsredovisningen var formellt avgiven, eller haft tillgång till erforderligt räkenskapsmaterial för att kunna utföra någon revision. Han har vidare underlåtit att agera såväl vid misstanke om bokföringsbrott som vid misstanke om att skatter och avgifter inte hade hanterats på ett korrekt sätt.

RN finner att A-son genom vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Johanna Gustafson som föredragit ärendet.