

D 12

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Anmälan rör A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag räkenskapsåren 2008 och 2009. Han valdes till revisor på extra bolagsstämma 31 mars 2007 och åtog sig i samband därmed att även revidera räkenskapsåren 2005 och 2006. Bolagets verksamhet fram till slutet av räkenskapsåret 2009 bestod i att bedriva marknadsföring på Internet och därefter av konsultverksamhet inom områdena juridik och ekonomi. Räkenskapsåren 2005-2009 redovisades inga intäkter av verksamheten.

1.2 Årsredovisningarna och revisionsberättelserna

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2005-2010 är daterade den 10 april 2007, den 17 december 2007, den 3 mars 2009, den 21 december 2009, den 7 maj 2010 respektive den 27 juni 2011.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005 avgavs den 10 april 2007 och innehåller följande uttalanden: *Revisionen har inte kunnat utföras i enlighet med god revisionssed i Sverige då årsredovisningen avlämnats för sent och jag har valts till revisor efter räkenskapsårets utgång... Jag har påtalat brister i den interna kontrollen med eftersläpningar i bokföringen och bristfälliga underlag för denna. Skatter och avgifter har vid ett flertal tillfällen inte betalats i rätt tid och med rätt belopp. Med anledning av vad som ovan anförts kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Bolagets egna kapital är sedan tidigare förbrukat och bolagets styrelse och ägare handlar numera med personligt betalningsansvar. Jag kan varken till eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, behandlar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen eller beviljar styrelsens ledamot ansvarsfrihet för räkenskapsåret.*

Revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2006, 2007 respektive 2008 avgavs den 21 december 2007, den 10 mars 2009 respektive den 28 december 2009 och innehåller följande uttalanden: *Revisionen har inte kunnat utföras i enlighet med god revisionssed i Sverige då årsredovisningen avlämnats för sent /...../ Jag har påtalat brister i redovisningen med bristfälliga underlag för och eftersläpningar i bokföringen. Med anledning av vad som anförts ovan kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Bolagets egna kapital är sedan tidigare förbrukat och styrelsen och ägare handlar nu med personligt betalningsansvar. Jag kan varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar*

vinsten¹ enligt förslaget i förvaltningsberättelsen eller beviljar styrelsens ledamot ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 är avgiven den 17 maj 2010. Den revisionsberättelse som är registrerad hos Bolagsverket avviker inte från standardutformningen. I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009 finns en version av det årets revisionsberättelse, också daterad den 17 maj, som innehåller följande uttalande: *Bolagets egna kapital är sedan tidigare förbrukat och styrelsen och ägare handlar nu med personligt betalningsansvar.*

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 är avgiven den 30 juni 2011 och innehåller följande uttalanden: *Bland tillgångarna finns upptagna andra långfristiga värdepappersinnehav. Underlaget för detta är sådant att värdet inte går att bedöma. Bolagets egna kapital är sedan tidigare förbrukat och styrelsen och ägare handlar nu med personligt betalningsansvar. Med anledning av vad som ovan anförts kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Jag kan varken till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamot ansvarsfrihet för räkenskapsåret.*

På samtliga ovan nämnda årsredovisningar har A-son i sin revisorspåteckning angett att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Han har inte, beträffande räkenskapsåren 2005-2008 och 2010, angett att han inte har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

1.3 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

¹ I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 är ordet vinsten utbytt mot förlusten.

1.4 RN:s utredning

RN har tagit del av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2005-2010. RN har också tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2008, 2009 och 2010. Utredningen har i huvudsak avsett de räkenskapsår för vilka RN har tagit del av revisionsdokumentationen. Nedan behandlas i avsnitt 2 skyldigheten att vidta åtgärder vid misstanke om brott och i avsnitt 3 rapporteringskraven vid kapitalbrist. I avsnitt 4 behandlas frågan om revisorspåteckning på årsredovisningarna och i avsnitt 5 granskningen och rapporteringen över brister i redovisningen räkenskapsåret 2008. Avsnitt 6 och 7 behandlar frågor om upplysningskrav i årsredovisningen och en felaktigt avgiven revisionsberättelse räkenskapsåret 2009. I avsnitt 8, 9 och 10 behandlas granskningen av väsentliga balansposter och frågan om förutsättningarna för fortsatt drift räkenskapsåren 2009 och 2010. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 11.

2 Åtgärder vid misstanke om brott (räkenskapsåren 2006-2008)

Som framgått ovan anmärkte A-son i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2005-2008 på att årsredovisningarna inte hade avlämnats i rätt tid. RN har mot bakgrund av de betydande förseningarna förelagt honom att redogöra för sina eventuella överväganden mot bakgrund av bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) rörande revisorers skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om brott. Han har särskilt ombetts att kommentera vad han avsåg med en notering i dokumentationen för räkenskapsåret 2008, i vilken han antecknade att någon anmälan om bokföringsbrott inte gjordes eftersom ”den är meningslös”.

A-son har anfört följande.

Han ansåg inte att orsaken till förseningarna berodde på uppsåt eller passivitet från bolagets sida. Förseningarna låg till stor del utanför bolagets kontroll. Såvitt han vet så hade bokföring och bokslut upprättats. Årsredovisningarna kunde dock inte avges på grund av att bolagets tidigare revisor var oanträffbar. Därför förelåg inte någon misstanke om brott. Hans notering i dokumentationen om att det var meningslöst att göra en anmälan till åklagare syftar på den omständigheten att den tidigare revisorn inte gick att nå.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom samma tid. Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) att bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget betala en förseningsavgift enligt 8 kap. 6 § samma lag. Om bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Högsta domstolen har i NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade avgett årsredovisningar för ett räkenskapsår knappt tre månader för sent och för följande räkenskapsår drygt fyra månader för sent. Det bolagets styrelseledamot dömdes till ansvar för bokföringsbrott. Brotten bedömdes inte vara ringa.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i bestämmelsen angivna brott, bland annat bokföringsbrott, ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Först ska revisorn i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Detta behöver dock inte göras om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Senast fyra veckor efter underrättelsen till styrelsen ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra anmälan till åklagare, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpits, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

I Fars uttalande EtikU 10, Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag, anges i fråga om förseningens längd och dess betydelse för revisorns skyldigheter att denne ”under inga omständigheter kan ... underlåta” att agera enligt det aktuella regelverket i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom senast elva månader efter räkenskapsårets utgång.

RN konstaterar först att de aktuella årsredovisningarna avgavs mellan drygt elva till fjorton månader efter räkenskapsårets utgång, dvs. drygt fem till åtta månader för sent. Detta förhållande måste, mot bakgrund av det ovan anförda, anses ha medfört att bolagets styrelse kunde misstänkas för bokföringsbrott och att de misstänkta brotten inte var obetydliga. A-son har bl.a. hänvisat till att förseningarna låg utanför bolagets kontroll eftersom den tidigare revisorn inte gick att nå. Detta argument skulle möjligen kunna göras gällande i fråga om räkenskapsåret 2005, men inte för de senare tre räkenskapsåren. A-son valdes som revisor i bolaget den 31 mars 2007. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 avgavs först den 17 december 2007, alltså mer än fem månader för sent. A-son hade då varit bolagets revisor i mer än åtta månader.

Enligt RN:s uppfattning skulle A-son, mot bakgrund av att även årsredovisningen för räkenskapsåret 2005 hade avgetts för sent, redan efter sommaren 2007 ha vidtagit åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen med anledning av bolagets underlåtenhet att avge årsredovisning för räkenskapsåret 2006. Han skulle först ha underrättat bolagets styrelse om att misstanke om bokföringsbrott förelåg. Om någon årsredovisning därefter inte hade lagts fram inom fyra veckor från denna underrättelse, skulle han även ha gjort en anmälan till åklagare. Eftersom betydande förseningar förelåg även i fråga om årsredovisningarna för räkenskapsåren 2007 och 2008 ålåg det honom en motsvarande handlingsplikt i samband med revisionen för dessa båda år. Genom att inte vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Rapportering angående kapitalbrist (räkenskapsåren 2005-2010)

Av samtliga årsredovisningar framgår att bolagets redovisade egna kapital var negativt per respektive balansdag. A-son har varje år i sina revisionsberättelser upplyst om att bolagets egna kapital sedan tidigare var förbrukat och att styrelsen och ägarna nu handlade med personligt betalningsansvar. Varken av årsredovisningarna eller av revisionsberättelserna framgår dock om någon kontrollbalansräkning hade upprättats. RN har förelagt A-son att redogöra för om han ansåg att styrelsen hade uppfyllt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen med anledning av kapitalbristen.

A-son har anfört följande.

Styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning uppkom redan under räkenskapsåret 2005 och vid den tiden var han inte vald revisor i bolaget. Någon kontrollbalansräkning har inte upprättats. Han påtalade bristen i samtliga sina revisionsberättelser.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Om någon kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska han eller hon således i revisionsberättelsen anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Denna skyldighet åligger revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i revisionsberättelsen hänvisa till att det egna kapitalet är förbrukat och till bestämmelserna om personligt betalningsansvar är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför när han i mars 2007 valdes som revisor i första hand ha uppmanat styrelsen att upprätta en kontrollbalansräkning och tillstålla honom denna för granskning. Om så inte skedde, skulle han i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att i fråga om samtliga räkenskapsår underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Revisorspåteckning (räkenskapsåren 2005-2008 och 2010)

För samtliga räkenskapsår innehåller A-sons revisorspåteckningar på årsredovisningarna en upplysning om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. I fråga om räkenskapsåren 2005-2008 och 2010, för vilka han uttalade sig neutralt i frågan om fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar, framgår inte av påteckningarna att han inte tillstyrkte ett sådant fastställande.

A-son har anfört att han har tolkat regelverket på så sätt att det i revisorspåteckningen endast ska anges om revisorn avstyrker fastställande, vilket han inte gjorde.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor som anser att balansräkningen eller resultaträkningen *inte* ska fastställas anteckna detta på årsredovisningen. Enligt god revisionssed har detta krav – se *RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag* p. 49 SE, som gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren² – den innebörden att det av revisorspåteckningen på årsredovisningen ska framgå om revisorn *tillstyrker* att resultaträkningen eller balansräkningen ska fastställas. A-sons revisorspåteckningar saknar den information som god revisionssed kräver. Genom att inte utforma sina revisorspåteckningar korrekt har han åsidosatt god revisionssed.

5 Brister i bokföringen och neutralt uttalande i revisionsberättelsen (räkenskapsåret 2008)

² Motsvarande bestämmelse finns numera i FAR:s rekommendation *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning* p. 34.

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008 innehåller bl.a. en anmärkning om brister i redovisningen avseende bristfälliga underlag och eftersläpningar i bokföringen. RN har förelagt A-son att redogöra för arten och omfattningen av dessa brister och att ange hur långa eftersläpningar i den löpande bokföringen som det var fråga om samt att förklara vilka slutsatser han drog och hur det påverkade hans rapportering.

A-son har anfört följande.

Han påpekade i revisionsberättelsen att bokföring och årsredovisning hade upprättats för sent och att underlagen för bokföringen i vissa fall bestod av verifikationer i form av kopior och inte original. De bristfälliga underlagen och eftersläpningarna avsåg främst ofullständighet i bokförda bankgiroinbetalningar för vilka det saknades specifikation på inbetalare. Dessa uppgifter kompletterades i efterhand med rättelser.

RN har med anledning av A-sons förklaring och mot bakgrund av att det av hans dokumentation för räkenskapsåret 2008 inte finns några noteringar eller andra uppgifter som visar att kompletteringar hade gjorts i efterhand förelagt honom att utveckla sitt svar och ange vad kompletteringarna bestod i och om han tog del av dessa innan han avgav revisionsberättelsen. RN har vidare bett honom kommentera ett i dokumentationen ingående kontoutdrag avseende kortfristiga skulder till närstående personer. Skulderna upptogs till 477 tkr. Av kontoutdraget framgår att det i flertalet fall rådde oklarhet om vem som hade gjort insättningarna. RN har slutligen förelagt honom att ange på vilka grunder han varken ansåg sig kunna till- eller avstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar och ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamot.

A-son har anfört följande.

Bokföringen var upprättad så att det inte gick att utläsa vem som hade gjort inbetalningarna. Detta uppmärksammades vid revisionen. Vid förfrågan fick han uppgifter om inbetalningarna som i flertalet fall hade gjorts av bolagets ägare. Detta kunde inte verifieras på annat sätt än genom ägarens uppgifter och de underlag som visades i efterhand och som styrkte ägarens uppgifter. I revisionsberättelsen överlät han till bolagsstämman att avgöra om bolagets resultat- och balansräkningar skulle fastställas. Skälet var att det fanns sådana brister i underlagen att det inte gick att med tillräcklig säkerhet uttala sig om fastställande. Frågan om ansvarsfrihet var direkt kopplad till om transaktionerna hade inneburit ekonomisk skada för bolaget.

RN gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Enligt 9 kap. 33 § samma lag ska revisionsberättelsen även innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Av förarbetena till motsvarande bestämmelse i den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan. Av förarbetsuttalandet framgår också att en revisor i allmänhet bör tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet på angivna skäl, men att det inte föreligger någon ovillkorlig skyldighet att göra detta och att revisorn i tveksamma fall kan begränsa sig till att ange skäl för eller emot ansvarsfrihet.³

³ Prop. 1975:103 s. 433.

Det anges i *RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, punkt 38, att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att revisorn inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig.⁴

RN har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen bör användas med försiktighet och att det inte kan godtas att en revisor använder sig av nämnda möjlighet som en ”genväg” i fall där det enligt revisorns mening visserligen råder osäkerhet beträffande väsentliga poster, men där dessa oklarheter skulle kunna utredas av revisorn.⁵ Mot bakgrund av ovan nämnda förarbetsuttalande bör detsamma gälla i frågan om att varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet.

RN noterar att räkenskapsåret 2008 var det fjärde året i rad som A-son i revisionsberättelsen uttalade sig neutralt i frågorna om fastställande av resultat- och balansräkningarna och ansvarsfrihet för styrelsen. Han har kortfattat beskrivit vad bristerna avsåg och hänvisat till att rättelser skett genom kompletteringar i efterhand. Det finns inte något i hans dokumentation som verifierar att han försökte utreda bristerna närmare eller att han tog del av några kompletteringar. Han har inte heller genom sina yttranden i ärendet gjort sannolikt att han räkenskapsåret 2008 vidtog några närmare granskningsåtgärder för att utreda felen i redovisningen eller att han närmare övervägde om skada uppkommit för bolaget. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsåtgärder var otillräckliga (jfr den i avsnitt 1.3 angivna bevisbörderegeln). Han har därmed inte haft grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna eller för att underlåta att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. A-son har i det nu angivna avseendet åsidosatt god revisionssed.

6 Ändring av verksamhetsföremål och firma (räkenskapsåret 2009)

Som framgått i avsnitt 1 ovan ändrade bolaget under räkenskapsåret 2009 såväl verksamhetsföremål som firma. I årsredovisningen nämns inte detta. RN har förelagt A-son att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

Vid en extra bolagsstämma den 1 december 2009 antogs en ny bolagsordning som innebar att bolagets verksamhetsföremål och firma ändrades. Årsredovisningen är avlämnad med angivande av den nya firman. Vid upprättande av förvaltningsberättelsen bedömde bolaget att det inte var nödvändigt att informera om den nya verksamheten som då ännu inte hade kommit i gång. Han gjorde inte någon annan bedömning än bolaget.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt

⁴ RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller International Standard on Auditing (ISA). Bestämmelser om i vilka fall revisorer kan avstå från att uttala sig finns i *ISA 705 Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och i FAR:s uttalande *RevU 709 Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

⁵ Se RN:s beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315, referat D 6/02 i RN:s praxis.

andra stycket 2 i samma paragraf ska även händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut tas upp i förvaltningsberättelsen.

Enligt 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen ska revisorn, om det inte i årsredovisningen har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, i revisionsberättelsen ange detta och om det är möjligt lämna behövliga upplysningar.

Bolaget gjorde en betydande ändring av sin verksamhetsinriktning och firma under räkenskapsåret utan att det angavs i förvaltningsberättelsen. Sådana ändringar under innevarande räkenskapsår är enligt RN:s mening händelser som är av väsentlig betydelse och som ska tas upp i förvaltningsberättelsen enligt den ovan nämnda bestämmelsen. Det ålåg A-son att påtala för styrelsen att denna information skulle tas in i förvaltningsberättelsen och att, om detta inte hörsammades, upplysa om ändringarna i sin revisionsberättelse. Det som han har anfört om att verksamheten ännu inte hade kommit i gång föranleder inte någon annan bedömning. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

7 Felaktig revisionsberättelse, avgiven av misstag (räkenskapsåret 2009)

I den årsredovisning som ingavs till Bolagsverket uppgav A-son i sin revisorspåteckning att revisionsberättelsen, som avgavs den 17 maj 2010, avviker från standardutformningen. Den till Bolagsverket inskickade revisionsberättelsen avviker emellertid inte från standardutformningen. I A-sons dokumentation finns en revisionsberättelse som är daterad samma dag och innehåller en upplysning om kapitalbrist i bolaget. A-son har förelagts att kommentera detta.

A-son har anfört följande.

Den till årsredovisningen bifogade felaktiga revisionsberättelsen rättades i efterhand när han uppmärksammade felet. Hans avsikt att lämna en ören berättelse framgår av revisorspåteckningen. Bolaget har endast fått den korrekta revisionsberättelsen, dvs. den som avviker från standardutformningen. Han skickade själv in en rättad revisionsberättelse till Bolagsverket och följde upp att den hade kommit in till myndigheten. Därefter vidtog han inte några ytterligare åtgärder.

RN gör följande bedömning.

Med hänsyn till att en revisionsberättelse för ett aktiebolag inte bara har stor betydelse för det reviderade bolaget utan även utgör ett viktigt bedömningsunderlag för externa intressenter är det viktigt att revisorn vid avgivandet kontrollerar att den är korrekt utformad och innehåller de uttalanden som iakttagelserna vid revisionen har gett upphov till. Genom att underteckna och lämna ifrån sig en revisionsberättelse som inte innehöll den anmärkning om kapitalbrist som han ansåg befogad har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad han har anfört om att det av revisorspåteckningen framgick att hans avsikt var att avge en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen och att bolaget erhöll den korrekta revisionsberättelsen medför ingen annan bedömning.

8 Granskning av väsentliga balansposter (räkenskapsåret 2009)

8.1 Bakgrund

A-son har uppgett att bolaget i samband med att verksamheten ändrades till konsulttjänster inom områdena juridik och ekonomi i december 2009 fick ett uppdrag att biträda ett bolag med hemvist i Panama gentemot det panamabaserade bolagets svenska aktieägare. Från det svenska bolaget fick han den informationen att det utöver detta uppdragsförhållande inte fanns några kopplingar mellan bolagen. Något övrigt samarbete eller gemensam verksamhet förelåg inte. RN har förelagt honom att närmare redogöra för vad uppdragsförhållandet innebar. A-son har uppgett att bolaget bedrev konsultativ verksamhet avseende investeringar utomlands för svenska intressenter men han har inte lämnat några närmare uppgifter om det svenska bolagets uppdrag gentemot det panamabaserade bolaget.

8.2 Långfristiga skulder

Räkenskapsåret 2009 ingick i posten *Långfristiga skulder* skulder till närstående om 980 tkr. Bland de långfristiga skulderna fanns även en skuld till det panamabaserade bolaget om 215 tkr. Mot bakgrund av att A-sons dokumentation inte innehåller någon information om lånevillkoren eller om syftet med lånen har RN förelagt honom att redogöra närmare för vad posten avsåg och för hur han granskade den samt vilka slutsatser han drog.

A-son har anfört följande.

Syftet med lånen var att bestrida bolagets kostnader för hyra, telefon och kontorsmaterial m.m. Överföringarna gjordes efter muntliga överenskommelser som innebar räntefrihet och att återbetalning skulle ske vid anfordran. Han drog slutsatsen att lånen var kommersiellt motiverade.

8.3 Andra långfristiga fordringar

I dokumentationen för räkenskapsåret 2009 finns ett låneavtal daterat den 4 december 2009 mellan bolaget och en person, här benämnd BB. Enligt avtalet skulle bolaget låna ut 75 000 Euro till en icke namngiven valutahandlare. Beloppet skulle enligt avtalet sättas in på ett av BB angivet konto i olika rater fram till och med den 1 april 2010. Denne skulle därefter vidareförmedla de insatta medlen till valutahandlaren. I december 2009 utbetalade bolaget 300 tkr. Avtalet anger särskilt att BB inte står som garant för de utlånade medlen och att bolaget förbinder sig att inte göra gällande några anspråk mot BB. Per den 31 december 2009 redovisade bolaget en fordran om 300 tkr, vilken i en balansrapport benämndes "Lån (BB)/valutahandl". A-son har i dokumentationen antecknat att posten stämde av mot en bokslutsbilaga utan anmärkning, att han kontrollerade avtalet mellan bolaget och BB samt att posten syntes rimligt redovisad. RN har förelagt honom att redogöra för sina överväganden kring avtalet, särskilt om han kände till vem låntagaren var, eller ställde frågor om detta. Han har även förelagts att ange på vilken grund han ansåg sig kunna godta posten och vilka säkerheter för återbetalning av lånet som förelåg.

A-son har anfört följande.

Lånet skulle under år 2010 övergå till investering i Forex Trading. Beloppet utbetalades till en privatperson i Schweiz för vidare investering. Han kontaktade BB och fick av denne omständigheterna kring transaktionen verifierade. Eftersom bolagets styrelse och ägare handlade under personligt betalningsansvar, vilket han upplyste om i sin revisionsberättelse, gjorde han inte några vidare efterforskningar.

8.4 Övriga kortfristiga fordringar

Bolaget redovisade per den 31 december 2009 en kortfristig fordran om 70 tkr. I dokumentationen finns ett avtal daterat den 26 januari 2010, rubricerat "Contract Note", enligt vilket bolaget förvärvade 100 aktier för 7 000 Euro från en person, här benämnd SEA. Det framgår inte av avtalet vilka aktier som förvärvades. Dokumentationen innehåller även ett bankkontoutdrag av vilket framgår att ett uttag om 70 tkr gjordes från bolagets konto den 21 december 2009. I dokumentationen anges "Förs av aktier". RN har förelagt A-son att redogöra för sina granskningsåtgärder, att ange vilka aktier som bolaget förvärvade och att förklara hur han förvissade sig om värdet av de förvärvade aktierna och att aktierna hade tillförts bolaget. RN har vidare bett honom förklara om uttaget i december 2009 avsåg den aktuella transaktionen och om den omständigheten att SEA, som har samma efternamn som bolagets styrelsesuppleant, var närstående till styrelsesuppleanten och om det i så fall föranledde honom att göra några särskilda överväganden.

A-son har anfört följande.

Granskningen bestod i en genomgång av avtalet av den 26 januari och att bolaget "då erhållit förvärvade aktier". Den information han fick från bolagets företrädare var att förvärvet avsåg aktier i det panamabaserade bolaget, i vilket SEA var delägare. Detta styrks av köpeavtalet. Det svenska bolaget hade också köpare till de aktuella aktierna som var beredda att betala ett högre pris. Betalningen den 21 december 2009 avsåg den aktuella transaktionen. SEA är far till bolagets styrelsesuppleant. Den omständigheten föranledde inte några särskilda överväganden vid revisionen.

8.5 RN:s bedömning

Som framgått inledningsvis tillstyrkte A-son i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Beträffande samtliga ovan behandlade väsentliga balansposter är hans revisionsdokumentation så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. I sina yttranden har han lämnat kortfattade och allmänt hållna svar på RN:s frågor om utförd granskning. I fråga om bolagets skulder (avsnitt 8.2) har han hänvisat till muntliga överenskommelser. Vad gäller bolagets långfristiga fordran om 300 tkr (avsnitt 8.3) har han hänvisat till att han fick uppgifterna kring transaktionen verifierade av BB. Inte heller beträffande det aktieförvärv som redovisades (avsnitt 8.4), och som hade skett från en närstående till en funktionär i bolaget, har han redogjort för någon närmare granskning. RN konstaterar att det inte framgår av köpeavtalet vilka aktier som förvärvades. Sammantaget finner RN att A-son varken genom sin dokumentation eller sina yttranden i ärendet har gjort sannolikt att han utförde någon godtagbar granskning. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsinsatser var otillräckliga (jfr den i avsnitt 1.3 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i revisionen har sammantaget varit så allvarliga att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed. RN vill i sammanhanget framhålla att den omständigheten att styrelsen handlade under personligt betalningsansvar inte innebär att han inte var skyldig att granska förhållandena kring bolagets långfristiga fordran om 300 tkr närmare.

9 Granskning av väsentlig balanspost och neutralt uttalande (räkenskapsåret 2010)

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 har som framgått inledningsvis A-son upplyst om att underlaget för posten *Andra långfristiga värdepappersinnehav* är sådant att värdet inte går att bedöma. Posten, som avsåg aktier i det panamabaserade bolaget, hade tagits upp till ca 4 mnkr. Han varken tillstyrkte eller avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna och ansvarsfrihet för styrelsen. RN har förelagt honom att ange vad den aktuella posten avsåg, att utförligt redogöra för sin granskning och att utveckla på vilken grund han valde att uttala sig neutralt i revisionsberättelsen.

Anmälaren i ärendet har gett in ett par tidningsartiklar i vilka bolagets verksamhet och föregivna investeringar ifrågasätts. RN skickade dessa artiklar till A-son i november 2010. Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 är daterad den 30 juni 2011. RN har frågat honom om hur han vid revisionen, mot bakgrund av uppgifterna i media, generellt bedömde bolagets verksamhet och om uppgifterna föranledde honom att utöka granskningen eller att ifrågasätta bolagets verksamhet och i så fall hur.

A-son har anfört följande.

Han tog del av köpeavtal avseende aktier i det panamabaserade bolaget. Värdet på aktierna var svårt att bedöma eftersom det var beroende av den framtida utvecklingen som vid revisionstillfället bestod av prognoser som inte kunde verifieras med något faktiskt utfall. Då han inte kunde konstatera om värdet var korrekt eller felaktigt valde han att varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Bedömningen i frågan om ansvarsfrihet sammanhängde med värderingsfrågan. Tidningsartiklarna fick honom att fördjupa granskningen i syfte att förvissa sig om bolagets koppling till det panamabaserade bolaget. Han konstaterade att uppgifterna i media inte överensstämde med de verkliga förhållandena.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller tillämpliga bestämmelser och god revisionssed i fråga om att varken till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna och ansvarsfrihet för styrelsen hänvisar RN till avsnitt 5 ovan.

Vad gäller posten *Andra långfristiga värdepappersinnehav* innehåller A-sons revisionsdokumentation kopior av köpeavtal avseende aktierna i det panamabaserade bolaget. Det finns dock inte några prognoser om den framtida utvecklingen eller några noteringar som visar att A-son efterfrågade sådana dokument eller gjorde några andra försök att bedöma postens värde. Det finns heller inte något i dokumentationen som tyder på att han genomförde någon fördjupad granskning med anledning av att bolagets verksamhet hade ifrågasatts i media. Enligt RN:s uppfattning har han inte heller genom sitt svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han vidtog några åtgärder för att bedöma posten. RN drar av detta slutsatsen att hans revisionsåtgärder var otillräckliga (jfr den i avsnitt 1.3 angivna bevisbörderegeln). Han har därmed inte haft grund för att avstå från att till- eller avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna eller för att underlåta att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

10 Fortsatt drift (räkenskapsåren 2009 och 2010)

A-sons dokumentation för räkenskapsåren 2009 och 2010 innehåller inga närmare överväganden om förutsättningarna för fortsatt drift. I en checklista har han båda åren besvarat en fråga om det finns tveksamheter gällande bolagets förmåga till fortsatt drift med ett nej. Samtidigt har han

också för båda åren i en sammanfattande promemoria över revisionen, under rubriken Fortsatt drift, angett att bolaget är likvidationspliktigt. RN har mot bakgrund av detta och med hänsyn till bolagets ekonomiska ställning förelagt A-son att redogöra för hur han vid revisionen av dessa räkenskapsår bedömde frågan om fortsatt drift.

A-son har anfört följande.

Han har uppfattat att frågan tar sikte på att verksamheten ska kunna bedrivas vidare under en period om minst tolv månader efter bokslutsdagen. Räkenskapsåret 2009 hade bolagets kostnader minskat och bedömningen vid revisionstillfället var att bolaget under år 2010 sannolikt skulle börja redovisa intäkter. Ägaren var dessutom beredd att tillskjuta ytterligare kapital. Han bedömde därför att det inte fanns några betydande tvivel om att verksamheten skulle kunna bedrivas vidare. Räkenskapsåret 2010 kände han en större osäkerhet i frågan om fortsatt drift. Skälet var framför allt att det hade tagit längre tid än planerat att etablera verksamheten än vad bolaget hade planerat. Samtidigt hade bolagets ägare en fortsatt stark tro på affärsidén, som hade börjat realiseras om än i mindre skala. Han bedömde att ägaren hade tillgång till tillräckligt kapital för att finansiera en fortsatt uppbyggnad av verksamheten.

RN gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt punkten 2 i *RS 570 Fortsatt drift* ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.⁶ Vidare ska revisorn enligt punkten 30 i *RS 570* avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Om antagandet om fortsatt drift bedöms vara riktigt men det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor, ska revisorn ta ställning till om det finns tillräckliga upplysningar i årsredovisningen om de omständigheter som ger upphov till osäkerheten. Oavsett om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska det i revisionsberättelsen tas in en upplysning som uppmärksammar den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift, ska revisorn uttala en avvikande mening.⁷

Bolagets egna kapital var negativt sedan flera år. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningarna tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna upprättades.

Som framgått ovan finns det inte något i A-sons dokumentation som visar att han räkenskapsåren 2009 och 2010 närmare övervägde frågan om förutsättningarna för fortsatt drift. Han har hänvisat till att bolagets ägare hade en stark tro på affärsidén och hade möjligheter att tillskjuta ytterligare kapital. I dokumentationen finns emellertid inte några noteringar om detta och inte heller något som visar att det fanns bindande åtaganden om att nytt kapital skulle tillföras.

A-son skulle antingen ha begärt att bolaget skaffade sig bindande skriftliga utfästelser om att ytterligare medel skulle tillföras eller för styrelsen ha påtalat behovet av att den gjorde särskilda bedömningar av bolagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. I det senare fallet skulle han dessutom i sina revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att inte vidta någon av de här angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

⁶ Bestämmelser motsvarande *RS 570* finns numera i *ISA 570 Fortsatt drift*.

⁷ *RS 570* p. 32–35.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete.

Han har, trots att bolaget flera år i rad avgav årsredovisningarna för sent, underlåtit att vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott. Han har inte heller i revisionsberättelserna anmärkt på att styrelsen inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning med anledning av att bolagets egna kapital var negativt. Beträffande flera räkenskapsår har han inte utformat sin revisorspåteckning på årsredovisningen på ett korrekt sätt. Vad gäller räkenskapsåren 2008 och 2010 har han inte haft grund för att avstå från att i revisionsberättelsen uttala sig i frågan om fastställande av resultat- och balansräkningarna och frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. Räkenskapsåret 2009 har han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna trots att han inte hade grund för att bedöma flera väsentliga balansposter. För detta räkenskapsår har han vidare underlåtit att påtala att årsredovisningen inte innehöll information om att bolagets firma och verksamhet hade ändrats och har även undertecknat och lämnat ifrån sig en revisionsberättelse som inte innehöll den anmärkning som han avsåg att göra. Vad avser räkenskapsåren 2009 och 2010 har han inte heller vidtagit tillräckliga åtgärder med anledning av den tveksamhet som rådde i frågan om förutsättningarna för fortsatt drift.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. A-son meddelades i januari 2005 varning och ålades att betala en straffavgift på grund av allvarliga brister i hans revisionsarbete, dnr 2003-1383 och dnr 2004-1527. Även i det nu aktuella ärendet är vad som läggs honom till last allvarligt. Detta gäller särskilt i fråga om hans bristfälliga granskningsinsatser under räkenskapsåren 2008-2010. A-son har emellertid år 2007 varit föremål för RN:s systematiska och uppsökande tillsyn (SUT), dnr 2007-1471. RN fann i det ärendet inte anledning att rikta någon kritik mot honom. Mot den bakgrunden och vid en sammantagen bedömning finner RN 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.