

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserande revisorn A-sons uppdrag i tre aktiebolag, härafter benämnda T-bolaget, N-bolaget och C-bolaget, och har därför öppnat detta disciplinärende. Samtliga bolags styrelser bestod av en styrelseledamot, här benämnd JW. T-bolaget och N-bolaget bedrev fastighetsförvaltning. C-bolaget bedrev entreprenadverksamhet.

A-son valdes till revisor i bolagen den 5 maj 2008. Det första räkenskapsåret som han utförde revision av bolagen var 1 januari 2007–31 december 2007. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för samtliga aktuella bolag avseende räkenskapsåren 2007 och 2008. Efterföljande räkenskapsår hade bolagen förlängda räkenskapsår från den 1 januari 2009 till den 30 juni 2010. A-son avgick från uppdragen i förtid i samband med att han den 30 augusti 2011 lämnade anmälningar till åklagare med anledning om brottsmisstanke i samtliga bolag.

I avsnitt 2 behandlas A-sons åtgärder med anledning av försenade årsredovisningar räkenskapsåren 2007–2009/10. I avsnitt 3 behandlas hans granskning för räkenskapsåret 2007 av lån som T-bolaget tidigare hade erhållit från sitt amerikanska moderbolag. I avsnitt 4 behandlas hans granskning av T-bolagets utlåning till C-bolaget och N-bolaget under räkenskapsåren 2007 och 2008.

Frågan om fortsatt drift i C-bolaget och N-bolaget behandlas i avsnitt 5. I avsnitt 6 behandlas differenser mellan C-bolagets och N-bolagets bokföring räkenskapsåret 2008. I avsnitt 7 behandlas A-sons revisorspåteckning i C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåren 2007. I avsnitt 8 redogörs för RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd.

2 För sent avlämnade årsredovisningar

2.1 N-bolaget räkenskapsåret 2007

Årsredovisningen och revisionsberättelsen för N-bolaget räkenskapsåret 2007 är daterade den 22 december 2008.

Av ett e-postmeddelande i A-sons revisionsdokumentation framgår att han fick del av en årsredovisning för räkenskapsåret 2007 den 5 augusti 2008. I dokumentationen finns en arbetskopia av årsredovisningen med oktober 2008 som datumangivelse.

A-son har uppgett bl.a. följande.

Han hade under våren 2008 ett flertal muntliga kontakter med JW och bolagets externa redovisningskonsult. Det fanns inte några indikationer på att bolaget inte skulle kunna tillhandahålla årsredovisningen för granskning i sådan tid att årsstämman skulle kunna hållas inom föreskriven tid.

Den 5 augusti 2008 fick han en årsredovisning, som inte var undertecknad, avseende räkenskapsåret 2007. Han uppfattade årsredovisningen som slutgiltig, även om JW hade förklarat att han var beredd att genomföra korrigeringar med anledning av vad som framkom under revisionen. Han påbörjade därefter sin granskning. Denna kom dock att dra ut på tiden. Trots att den version av årsredovisningen som slutligen kom att skrivas under den 22 december 2008 hade

blivit föremål för mindre rättelser var denna version i allt väsentligt överensstämmande med den årsredovisning som han fick del av i augusti 2008. Eftersom det fanns en årsredovisning den 5 augusti 2008 förelåg det inte mer än ett ringa bokföringsbrott, för vilket anmälningsplikt enligt aktiebolagen (2005:551) saknas.

Tidsutdräkten berodde på att han återkommande tvingades begära in ytterligare underlag för granskningen av bokslutet. Vidare föranledde de frågeställningar som fångades upp vid granskningen viss utredning från bolagets redovisningskonsult. Dessutom gjordes efter hans påpekanden beträffande årsredovisningen upprepade smärre korrigeringar innan bolaget lade fram en underskriven årsredovisning. Den bakomliggande orsaken till fördröjningen under granskningens gång samt den sent upprättade årsredovisningen var enligt hans bedömning de personliga problem som JW hade.

2.2 C-bolaget och N-bolaget räkenskapsåret 2008

Årsredovisningarna för C-bolaget och N-bolaget räkenskapsåret 2008 är daterade den 21 december 2009.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han den 28 april 2009 skickade ett e-post-meddelande till JW och uppmanade denne att inkomma med årsredovisningarna för bolagen i mitten av maj 2009. Det framgår inte av hans dokumentation om han vidtog några ytterligare åtgärder för att erhålla årsredovisningarna.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Vid kontakter med JW inför sommaren 2009 fick han besked om att bolagen skulle byta redovisningsbyrå. I juli samma år stod det klart att boksluten inte var klara för revision. Han poängterade vikten av att årsredovisning avlämnades så snart som möjligt. Han gjorde ytterligare påstötningar per telefon till JW under augusti och oktober 2009 och hade även återkommande kontakter med redovisningsbyrån. Han var därmed förvissad om att arbetet med att ta fram årsredovisningarna för räkenskapsåret 2008 pågick samt att redovisningsbyrån hade erforderlig kompetens för uppgiften. Den 13 november erhöles räkenskapsmaterial för revision och kort därefter själva årsredovisningarna. Han fick hela tiden bevis för att arbetet fortskred. Hans bedömning var därför att han, trots den försening som uppstod, inte var skyldig att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen.

2.3 För sent avlämnade årsredovisningar och brottsanmälan avseende samtliga aktuella bolag räkenskapsåret 2009/10

A-son fick inte del av årsredovisningarna för räkenskapsåret 2009/10 för något av de aktuella bolagen i rätt tid. Med anledning av detta underrättade han i maj 2011 JW om brottsmisstanke i samtliga bolag. Anmälan till åklagare lämnades i augusti samma år. Han avgick som revisor i bolagen i samband med att han lämnade anmälan till åklagare. Av hans revisionsdokumentation framgår inte vilka åtgärder som han vidtog för att erhålla årsredovisningarna.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

JW var ensam styrelseledamot i samtliga tre bolag. Under oktober och november 2010 påminde han JW vid flera tillfällen per telefon om att han önskade få besked om när han kunde påbörja sin granskning av bolagen. Han fick besked om att bokslutsarbetet pågick. Nästa kontakt med JW var per telefon i februari 2011. Han hade vid den tidpunkten inte fått något räkenskapsmaterial för något av bolagen att granska. Han betonade för JW att det var angeläget att få in räkenskapsmaterialet för granskning för att undvika bokföringsbrott på grund av sen årsredovisning. Han erhöles dock inte något material varför han den 23 maj 2011 skickade en skriftlig underrättelse om misstanke om bokföringsbrott till JW på bolagens officiella postadress.

De tre breven kom i retur. Han skickade därför den 30 maj 2011 underrättelserna till JW:s folkbokföringsadress. JW kontaktade honom någon dag senare per telefon och uppgav att han hade varit sjuk under långa perioder sedan hösten 2010 samt att han hade tvingats lägga ner mycket kraft och energi att freda sig mot en person som hade saboterat hans affärsverksamhet. JW uppgav vidare att han av dessa skäl hade varit förhindrad att sköta bolagens bokföring på ett riktigt sätt och upprätta bokslut i tid. A-son beslutade mot denna bakgrund att avvakta något med att skicka anmälan om misstanke om brott. Trots löften fick han inte något räkenskapsmaterial att granska. Han valde då att frånträda uppdragen samt skicka en redogörelse om förtida avgång till Bolagsverket och en anmälan om brottsmisstanke i bolagen till åklagare. Detta skedde den 30 augusti 2011.

Anledningen till att han skickade in en brottsanmälan så pass sent var dels en konsekvens av hans bedömning att JW hade för avsikt att färdigställa bolagens årsredovisningar men att färdigställandet hade blivit försenat på grund av olyckliga omständigheter som JW inte rådde över, dels att det rådde semestertider.

2.4 RN:s bedömning

2.4.1 Tillämpliga bestämmelser m.m.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår (årsstämma). Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Detta innebär att handlingarna ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolagets styrelse låter upprätta räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial dröjer så att det finns risk för att årsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.¹

Av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) följer att en 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 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.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen framgår 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

¹ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 (referat D 25/00-01 i RN:s praxis), RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 (referat D 43/10 i RN:s praxis) och 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller om 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 avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

Högsta domstolen (HD) har i rättsfallet 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. HD uttalade i domen att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. HD fann vidare att de brister som hade förekommit måste tillskrivas styrelseledamoten som oaktsamhet. Styrelseledamoten i bolaget dömdes till ansvar för bokföringsbrott. Brotten bedömdes inte vara ringa.

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

N-bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 skulle ha varit färdigställda senast den 30 juni 2008. N-bolagets och C-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåret 2008 skulle ha varit färdigställda senast den 30 juni 2009. Samtliga aktuella bolags årsredovisningar för räkenskapsåret 2009/10 skulle ha varit färdigställda senast den 31 december 2010. A-son fick inte del av någon av dessa årsredovisningar i sådan tid att det var möjligt att lägga fram dem på årsstämma inom den tid som föreskrivs i aktiebolagslagen.

2.4.2 N-bolaget räkenskapsåret 2007

Av A-sons uppgifter framgår att han inför revisionen av N-bolaget för räkenskapsåret 2007 inte upplyste JW skriftligen om hans skyldigheter att upprätta årsredovisning, men att han under våren 2008 hade ett flertal muntliga kontakter med JW och bolagets externa redovisningskonsult angående årsredovisningens upprättande. Dessa muntliga kontakter med JW och redovisningskonsulten var ensamt inte tillräckliga för att uppfylla den agerandeplikt som han hade i detta skede. A-son har därigenom åsidosatt god revisionssed.

A-son fick i augusti 2008 del av en icke undertecknad årsredovisning. Årsredovisningen kom dock att färdigställas först nästan tolv månader efter räkenskapsårets utgång. RN konstaterar att förseningens längd var så väsentlig att det, mot bakgrund av vad som framgår ovan, förelåg en skyldighet för honom att vidta de åtgärder som följer av 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Det förhållandet att det förelåg ett utkast till årsredovisning ändrar inte denna bedömning. Enligt RN:s mening skulle A-son därför, när han insåg att årsredovisningen inte hade upprättats i tid och att fördröjningen var betydande, utan oskäligt dröjsmål ha underrättat bolagets styrelse om att det förelåg misstanke om brott. Om någon årsredovisning ändå inte upprättades, skulle han inom fyra veckor från underrättelsen till JW ha gjort anmälan till åklagare. Genom att underlåta att agera på angivet sätt har han åsidosatt god revisionssed.

2.4.3 N-bolaget och C-bolaget räkenskapsåret 2008

A-son skickade den 28 april 2009 ett e-postmeddelande inför revisionerna av bolagen för räkenskapsåret 2008 och uppmanade JW att inkomma med årsredovisningar för granskning. Denna åtgärd hade dock inte någon verkan. Trots hans fortsatta försök att få JW att inkomma med årsredovisning för respektive bolag kom dessa att färdigställas först nästan tolv månader efter räkenskapsårets utgång. I den uppkomna situationen skulle A-son med anledning av den ovan beskrivna aktivitetsplikten ha övervägt att avgå. Förseningen kom sedan att bli så betydande att det även uppstod en skyldighet för honom att vidta de åtgärder som följer av 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Han skulle därmed utan oskäligt dröjsmål ha underrättat JW om att det förelåg misstanke om brott i respektive bolag. Om några årsredovisningar ändå inte upprättades, skulle han inom fyra veckor från underrättelsen till JW ha gjort anmälan till åklagare. Genom att underlåta att agera på angivet sätt avseende N-bolaget och C-bolaget räkenskapsåret 2008 har han åsidosatt god revisionssed

2.4.4 T-bolaget, N-bolagets och C-bolagets räkenskapsåret 2009/10

Av A-sons uppgifter framgår att han inför revisionerna av samtliga nu aktuella bolag för räkenskapsåret 2009/10 inte upplyste JW skriftligen om hans skyldigheter att upprätta årsredovisningar men att han under oktober och november 2010 vid ett flertal tillfällen påminde JW per telefon och önskade besked om när han kunde påbörja sin granskning av bolagen. Han fick då besked om att bokslutsarbete pågick. Nästa kontakt med JW var per telefon i februari 2011. Dessa muntliga kontakter var ensamt inte tillräckliga för att uppfylla den agerandeplikt som han i detta skede hade. A-son har därigenom åsidosatt god revisionssed.

A-son lämnade underrättelse om brottsmisstanke till JW avseende samtliga aktuella bolag för räkenskapsåret 2009/10 med anledningen av att årsredovisningar för detta räkenskapsår inte hade färdigställts i rätt tid. Han underlät dock att anmäla brottsmisstankarna till åklagare inom fyra veckor därefter trots att ingen av årsredovisningarna hade upprättats. Genom denna underlåtenhet har han åsidosatt god revisionssed.

3 T-bolagets lån från moderbolaget räkenskapsåret 2007

3.1 Årsredovisningen och revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 redovisade T-bolaget en skuld till koncernföretag om 2,9 mnkr, vilket utgjorde ca 30 procent av balansomslutningen.

A-son anmärkte i revisionsberättelsen att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid under räkenskapsåret. I övrigt avvek inte revisionsberättelsen från standardutformningen.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

I revisionsdokumentationen anges att ovan nämnda skuld var till T-bolagets moderbolag i USA. Det har vidare antecknats att det gjordes en avstämning mot ”HB” utan anmärkning samt att skulden till moderbolaget granskades mot underlag och att den hade minskat med 1 procent mot föregående räkenskapsår. Det finns inte några underlag för posten i dokumentationen avseende räkenskapsåret 2007.

3.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

T-bolaget tog upp ett lån hos sitt moderbolag i USA under bolagets första räkenskapsår 2002/03 som delfinansiering för bolagets första förvärv av fastigheter. I boksluten 2004–2006 uppgick skulden till moderbolaget till ca 3 mnkr. Per den 31 december 2007 uppgick skulden till ca 2,9 mnkr. Under perioden 2003–2007 gjordes inga väsentliga investeringar i nya tillgångar varför han vid granskningen av räkenskapsåret 2007 förväntade sig att skulden skulle vara i samma nivå som år 2006. Han erhöll inte någon extern bekräftelse på skulden vid revisionen av räkenskapsåret 2007 utan mellanhavandet bekräftades muntligen av JW. Han accepterade det som revisionsbevis eftersom hans analytiska granskning inte indikerade att skulden skulle kunna vara väsentligen högre. Hans underlag bestod i huvudsak av tidigare årsredovisningar.

3.4 RN:s bedömning

I RS 500 *Revisionsbevis*, p. 2, anges att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på. Av p. 18 samma RS framgår att om revisorn inte kan skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis ska han eller hon antingen uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig.² I RS 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*, p. 2, anges att vid förstagångsrevisioner ska revisorn skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis bl.a. för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period.³ Av RS 580 *Uttalanden från företagsledningen*, p. 7, framgår att uttalanden från företagsledningen inte kan ersätta andra revisionsbevis som revisorn rimligen kan förvänta sig finns tillgängliga.⁴

När det gäller transaktioner med närstående parter sägs det i RS 550 *Närstående parter*, p. 13, att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för huruvida dessa transaktioner har redovisats och upplysts om på ett lämpligt sätt.⁵

Räkenskapsåret 2007 var det första år som A-son reviderade T-bolaget. Skulden till moderbolaget var en väsentlig balanspost. Det var därför av särskild vikt att ägna posten uppmärksamhet. Han tog dock inte del av några skriftliga underlag för posten. Enligt RN:s mening utgjorde den muntliga bekräftelse som han fick från JW inte något tillräckligt underlag för att A-son skulle kunna bedöma skuldens existens och storlek. Hans granskning av skulden till moderbolaget detta räkenskapsår var därmed inte godtagbar. Posten var väsentlig varför han inte hade grund för att tillstyrka T-bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2007. Genom att ändå göra så har han åsidosatt god revisionssed.

² RN hänvisar i beslutet till Revisionsstandard i Sverige (RS), eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA500 *Revisionsbevis*.

³ Bestämmelser motsvarande RS 510 finns i ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser*.

⁴ Bestämmelser motsvarande RS 580 finns i ISA 580 *Skriftliga uttalanden*.

⁵ Bestämmelser motsvarande RS 550 finns i ISA 550 *Närståendeförhållanden*.

4 T-bolagets fordran på N-bolaget och C-bolaget räkenskapsåren 2007 och 2008

4.1 Årsredovisningarna och revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2007 och 2008

T-bolaget redovisade 475 tkr som långfristiga fordringar per balansdagen den 31 december 2007 och 1,3 mnkr per balansdagen den 31 december 2008. Det förra beloppet avsåg lån till N-bolaget och det senare beloppet lån till både N-bolaget och C-bolaget. Fordringarna utgjorde ca 5 procent av balansomslutningen räkenskapsåret 2007 och ca 12 procent räkenskapsåret 2008.

N-bolagets redovisade resultat för räkenskapsåret 2007 uppgick till minus 980 tkr och för räkenskapsåret 2008 till minus 1,2 mnkr. Per balansdagen den 31 december 2007 uppgick bolagets eget kapital till minus 883 tkr och per efterföljande balansdag till minus 2 mnkr.

N-bolaget redovisade båda balansdagarna *Byggnader och mark* till ett bokfört värde om 3,6 mnkr. Per balansdagen den 31 december 2007 redovisade även bolaget andel i bostadsrättsförening till ett belopp om 739 tkr och per efterföljande balansdag till ett belopp om 901 tkr.

C-bolagets redovisade resultat uppgick för räkenskapsåret 2008 till minus 826 tkr. Per balansdagen den 31 december 2008 uppgick bolagets eget kapital till minus 759 tkr.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007 anmärkte A-son att T-bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i tid. Samma anmärkning gjordes i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008. I den revisionsberättelsen gjordes också anmärkning om att årsredovisningen inte hade lämnats inom förskrivna tid och att det hade förekommit eftersläpningar i bolagets bokföring. I övrigt avviker inte revisionsberättelserna från standardutformningen.

4.2 A-sons revisionsdokumentation

Per balansdagen den 31 december 2007 redovisade T-bolaget en långfristig fordran om 475 tkr mot N-bolaget. I revisionsdokumentationen har antecknats att motsvarande belopp var upptaget som skuld hos N-bolaget och att avstämning hade skett mot ett skuldebrev som dock inte var undertecknat. Per balansdagen den 31 december 2008 hade lånet till N-bolaget ökat med 395 tkr. Vidare hade ett långfristigt lån till C-bolaget om 467 tkr tagits upp per samma balansdag. I dokumentationen finns inte några noteringar om huruvida A-son övervägde N-bolagets och C-bolagets återbetalningsförmåga.

4.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

Skälet till att han bedömde att värdet på fordringen mot N-bolaget kunde accepteras var att det båda räkenskapsåren fanns tydliga övervärden i bolagets fastighets- och andelsinnehav vilka översteg bolagets negativa kapital. I C-bolaget värderades pågående arbeten till 3,8 mnkr för räkenskapsåret 2008.

4.4 RN:s bedömning

Som framgått ovan (se 3.4) sägs, i fråga om transaktioner med närstående parter, i RS 550 *Närstående parter*, p. 13, att revisorn ska inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för huruvida dessa transaktioner har redovisats och upplysts om på ett lämpligt sätt.⁶

⁶ Bestämmelser motsvarande RS 550 finns i ISA 550 *Närståendeförhållanden*.

Det framgår inte av A-sons dokumentation om han närmare bedömde N-bolagets och C-bolagets återbetalningsförmåga av de erhållna lånen från T-bolaget. Såsom framgått ovan gick N-bolaget med förlust räkenskapsåren 2007 och 2008. Även C-bolaget gick med förlust räkenskapsåret 2008. Dessutom var N-bolagets egna kapital förbrukat vid slutet av de aktuella räkenskapsåren. Detsamma gällde C-bolagets egna kapital vid slutet av räkenskapsåret 2008. Enligt RN:s mening var det mot denna bakgrund inte en tillräcklig åtgärd att konstatera att det fanns övervärden i N-bolaget och C-bolagens tillgångar. A-son skulle under föreliggande förhållanden ha vidtagit en fördjupad granskning av bolagens möjlighet att realisera sina tillgångar och deras förmåga att reglera skulden till T-bolaget. Genom att inte göra en tillräcklig bedömning av T-bolagets eventuella behov av att skriva ned sina fordringar på N-bolaget och C-bolaget har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Frågan om fortsatt drift i C-bolaget och N-bolaget räkenskapsåren 2007 och 2008

5.1 Bolagens årsredovisningar samt A-sons revisionsdokumentation

C-bolagets eget kapital uppgick per balansdagen den 31 december 2007 till 67 tkr och per balansdagen den 31 december 2008 till minus 759 tkr. Resultatet uppgick för räkenskapsåret 2007 till minus 15 tkr och för räkenskapsåret 2008 till minus 826 tkr.

I N-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 redovisade bolaget eget kapital med minus 883 tkr. Per balansdagen den 31 december 2008 redovisades bolagets eget kapital till minus 2 mnkr. Resultatet uppgick för räkenskapsåret 2007 till minus 980 tkr och för räkenskapsåret 2008 till minus 1,2 mnkr.

I dokumentationen för C-bolaget framgår att bolagets F-skattsedel återkallades den 22 april 2009.

Av revisionsdokumentationen för C-bolaget och N-bolaget för de aktuella räkenskapsåren framgår inte att A-son övervägde frågan om fortsatt drift.

5.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett följande.

N-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 undertecknades den 22 december 2008. Bolagens årsredovisningar för räkenskapsåret 2008 undertecknades den 21 december 2009. Företagsledningens bedömning, och därmed revisorns utlåtande, ska sträcka sig tolv månader från bokslutsdagen. Med en så kort tid kvar av denna tidsperiod fann han det klarlagt att förutsättningarna för fortsatt drift förelåg. Vid tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse gjorde han även en övergripande bedömning av möjligheten att reglera bolagens skulder på basis av förekommande övervärden i pågående projekt. För C-bolagets del skulle detta enligt JW innebära möjlighet att fakturera med sådan vinst att skulderna skulle kunna regleras. Anledningen till att C-bolagets F-skattsedel återkallades var eftersläpningar i rapportering och betalning till Skatteverket. Han bedömde att denna händelse inte påverkade bolagets förmåga att bedriva verksamheten vidare.

5.3 RN:s bedömning

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är principen om fortsatt drift. Enligt RS 570 *Fortsatt drift*, p. 2, ska en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid

upprättandet av årsredovisningen.⁷ Vidare ska revisorn enligt p. 30 samma RS 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. Detta framgår av p. 32–34 i RS 570. Tidsperioden som denna bedömning ska omfatta är minst tolv månader efter balansdagen enligt Redovisningsrådets rekommendation *RR22 Utformning av finansiella rapporter* p. 22 som RS 570 hänvisar till.⁸ Vidare framgår av RS 570 p. 22 att revisorn ska göra en förfrågan angående företagsledningens kännedom om sådana händelser eller förhållanden som ligger bortom den tidsperiod som företagsledningen bedömt och som kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

I årsredovisningarna för de aktuella bolagen angavs att de var upprättade enligt årsredovisningslagen. N-bolagets och C-bolagets verksamheter hade under räkenskapsåren 2007 och 2008 genererat förluster. N-bolagets registrerade aktiekapital var dessutom, vid en beräkning enligt årsredovisningslagens regler, förbrukat till mer än hälften per balansdagarna den 31 december 2007 och 2008. C-bolagets eget kapital var på samma sätt förbrukat per balansdagen den 31 december 2008. Vidare hade C-bolagets F-skattskattsedel återkallats p.g.a. upprepade förseningar att betala skatter och avgifter i tid; detta hade visserligen skett efter utgången av räkenskapsåret 2008 men innan A-sons revision var avslutad. Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för honom att överväga det riktiga i att företagsledningen tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna upprättades. Enligt RN:s uppfattning läkte inte eventuella övervärden i bolagens projekt den osäkerhet som förelåg om fortsatt drift. Mot bakgrund av att årsredovisningen för N-bolaget räkenskapsåret 2007 samt båda bolagens årsredovisningar räkenskapsåret 2008 upprättades nästan tolv månader efter balansdagarna skulle bedömningen om fortsatt drift ha omfattat en längre tidsperiod än tolv månader. RN anser att A-son i den uppkomna situationen skulle ha påtalat för JW att det behövde göras en särskild bedömning av bolagens förmåga att fortsätta sin verksamhet. För det fall A-son bedömde att det därefter fortfarande kvarstod osäkerhet om förutsättningarna för fortsatt drift skulle han ha vidtagit åtgärder för att uppgift om detta lämnades i förvaltningsberättelserna för respektive räkenskapsår. Han skulle också i bolagens revisionsberättelser för dessa räkenskapsår särskilt ha påtalat den osäkerhet som rådde i fråga om fortsatt drift. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Differenserna mellan C-bolagets och N-bolagets bokföring räkenskapsåret 2008

I A-sons revisionsdokumentation för C-bolaget avseende räkenskapsåret 2008 har antecknats att bolaget hade erhållit förskott om ca 2,5 mnkr från N-bolaget samt att N-bolaget endast hade bokfört ca 1,7 mnkr som fordringar varför det förelåg en differens uppgående till mer än 800 tkr. Det har vidare antecknats att det inte gick att fastställa att skulden var för högt upptagen utan någon utredning och att C-bolaget borde rekommenderas att utreda varför det fanns en differens. Bedömningen som gjordes var att differensen inte skulle medföra en anmärkning, eftersom det var en liten risk för att skulden var för lågt upptagen.

⁷ Bestämmelser motsvarande RS 570 finns i ISA 570 *Fortsatt drift*.

⁸ Se not 9 i RS 570.

Av en bokslutsbilaga i A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2008 avseende N-bolagets övriga fordringar per balansdagen den 31 december 2008 framgår att ca 1,7 mnkr avsåg förskott för ombyggnation på en fastighet och redovisades som en övrig fordran. Det har vidare antecknats att det delvis saknades underlag i bolagets verifikationspärm för fordringen. De underlag som fanns utgjordes av bankavier. Det finns inte några underlag till posten i A-sons dokumentation.

Varken i dokumentationen för C-bolaget eller N-bolaget finns några skriftliga avtal mellan bolagen eller andra underlag som förklarar differenserna beträffande de i C-bolaget redovisade skulderna och de i N-bolaget redovisade fordringarna.

A-son har uppgett följande.

C-bolaget utförde arbeten på bostadsrättslägenheter för N-bolaget under räkenskapsåren 2007 och 2008. Arbetena finansierades med medel från N-bolaget. Några skriftliga avtal som reglerande mellanhavandena mellan C-bolaget och N-bolaget kom inte till hans kännedom. Såvitt han känner till var samtliga avtal muntliga. Detta hängde samman med att de båda bolagen hade samma styrelse, styrelseledamoten JW. Han diskuterade bolagens mellanhavanden och deras reglering med JW. Enligt JW var avsikten att mellanhavandena skall regleras i takt med att de färdigrenoverade bostadsrättslägenheterna såldes. Han noterade differenser i mellanhavandena och att reverser inte upprättades för dessa transaktioner som genomfördes successivt under åren 2006–2008. I hans dokumentation har hans medarbetare noterat att det fanns en differens om drygt 800 tkr i avräkningen mellan C-bolaget och N-bolaget. Han fann dock under granskningen att saldona från två av de konton som hade inkluderats i denna bedömning rätteligen inte utgjorde mellanhavanden mellan bolagen. På grund av förbiseende korrigerades inte hans medarbetares granskningsnoteringar. Enligt hans noteringar uppgick differensen vid utgången av räkenskapsåret 2008 till 170 tkr. Åtgärderna för att klarlägga vad differenserna berodde på bestod i att jämföra respektive bolags avräkningskonton och granska de verifikationer som hänförde sig till de bokförda affärshändelserna. Vidare ställde han frågor till bolagens redovisningskonsulter och till JW. Sammantaget var hans bedömning att differenserna inte var av en sådan karaktär att de borde föranleda anmärkning i revisionsberättelserna för respektive år.

RN gör följande bedömning.

En revisor är skyldig att 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 §§ Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Av dokumentationen ska bland annat framgå 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 hans eller hennes granskningsåtgärder 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 som 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.

En revisor måste agera aktivt för att erhålla det underlag som behövs för revisionen.

I revisionsdokumentationen för C-bolaget för räkenskapsåret 2008 har det antecknats att det förelåg differenser mellan bolagets redovisade skulder till N-bolaget och det sistnämnda bolagets fordringar mot C-bolaget. I revisionsdokumentationen för N-bolaget har det antecknats att verifikationer för dessa skulder saknades.

Av dokumentationen framgår inte på vilket sätt som differenserna hade uppkommit utan endast att de borde utredas närmare av JW. Vad A-son har uppgett om sin granskning av differenserna stöds därmed inte av hans dokumentation. Även om han ansåg att differensen var mindre än vad hans revisionsmedarbetare hade noterat borde han i avsaknad av skriftliga avtal samt med hänsyn till att det var fråga om närståendetransaktioner ha fördjupat sin granskning för att utreda förhållandena mellan bolagen. RN konstaterar att hans yttranden i denna del är relativt allmänt hållna. Han har därför inte gjort sannolikt att han på ett godtagbart sätt granskade orsaken till differenserna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning av differenserna mellan aktuella poster i de båda bolagen räkenskapsåret 2008 var otillräcklig. Han har därmed åsidosatt god revisionssed.

7 Revisorspåteckningen i C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007

I revisionsberättelsen för C-bolaget för räkenskapsåret 2007 avstyrkte A-son fastställande av resultat- och balansräkningarna. Detta framgår dock inte av hans revisorspåteckning för det aktuella året utan där anges endast att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.

A-son har uppgett att det var ett förbiseende från hans sida att inte vid revisorspåteckningen ange att han inte tillstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor, som anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, anteckna detta på årsredovisningen. Enligt *RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 49SE ska det framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om revisorn inte tillstyrker att resultat- och balansräkningarna ska fastställas. Detsamma föreskrivs numera i *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning i aktiebolag* p. 39.

I sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007 avstyrkte A-son fastställande av balansräkningen och resultaträkningen. Hans revisorspåteckning på årsredovisningen saknar emellertid uppgift om detta förhållande utan anger endast att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Genom att inte uttryckligen upplysa om förhållandet i revisorspåteckningen har han åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och bestämmande av disciplinär åtgärd

A-son har inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att erhålla N-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2007–2009/10, C-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2008 och 2009/10 och T-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10. Han har inte anmält brottsmisstanke till åklagare för N-bolaget räkenskapsåren 2007 och 2008 samt för C-bolaget 2008. Räkenskapsåret 2009/10 har han gjort en sådan anmälan för samtliga nu aktuella bolag. Den har

dock inte gjorts inom fyra veckor från det att han hade underrättat bolagens styrelser om brottsmisstanken. A-son har inte heller utfört en godtagbar granskning av T-bolagets lån från sitt moderbolag räkenskapsåret 2007. Till följd av detta har han kommit att tillstyrka fastställande av T-bolagets resultat- och balansräkningar för samma räkenskapsår utan att ha grund för det. Han har inte bedömt om det fanns behov av att skriva ner T-bolagets fordringar mot N-bolaget räkenskapsåren 2007 och 2008 samt C-bolaget räkenskapsåret 2008. Han har även underlåtit att bedöma och anmärka på tillämpningen av principen av fortsatt drift i N-bolaget och C-bolaget räkenskapsåren 2007 och 2008. Hans granskning av differenser mellan N-bolaget och C-bolagets bokföring har inte varit godtagbar räkenskapsåret 2008. Hans revisorspåteckning på C-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 har varit ofullständig.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han i ett fall har tillstyrkt fastställande av det reviderade bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas 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, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.