

D 12

1 Bakgrund

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll. Den av RN utsedda kvalitetskontrollanten har i sin rapport bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisors- och revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s granskning har omfattat de revisionsuppdrag och räkenskapsår som kontrollanten har granskat. De aktuella bolagen benämns i det följande **industribolaget** och **restaurangbolaget**. RN har därutöver granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. De aktuella bolagen benämns i det följande **cafébolaget**, **skyltbolaget**, **butiksbolaget** och **byggbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de räkenskapsår som omfattas av RN:s utredning framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Industribolaget	2010	4,4	2,6
Restaurangbolaget	2009-09-01–2010-08-31	7,8	2,0
Cafébolaget	2010-05-01–2011-04-30	4,6	1,9
Skyltbolaget	2010	5,7	1,8
Butiksbolaget	2009-09-01–2010-08-31	3,4	0,6
Byggbolaget	2009-09-01–2010-08-31	4,9	1,3

Industribolagets verksamhet omfattade reparationer samt försäljning och uthyrning av truckar. **Restaurangbolaget** och **cafébolaget** bedrev restaurangverksamhet. **Skyltbolaget** tillverkade, sålde och reparerade skyltar och neonbelysning. **Butiksbolaget** hade en servicebutik som sålde livsmedel och bedrev spelverksamhet. **Byggbolaget** bedrev byggverksamhet och utförde fasadputsningar. Bolaget utövade också verksamhet genom en frisersalong.

I revisionsberättelsen för **industribolaget** anmärkte A-son på att skatter och avgifter inte hade betalats i rätt tid. I revisionsberättelsen för **butiksbolaget** informerade han om att årsredovisningen hade avgetts så sent att ordinarie bolagsstämma inte hade kunnat hållas i rätt tid. För **restaurangbolaget**, **cafébolaget**, **skyltbolaget** och **byggbolaget** avgav han revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. A-son har alltså beträffande samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår dels intygat att respektive årsredovisning hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och att den gav en rättvisande bild av respektive bolags resultat och ställning, dels tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna samt förslag till vinstdispositioner.

Beslutet är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas frågor som rör skyldigheten att dokumentera uppdrag i revisionsverksamheten och i avsnitt 3 frågan om granskningen av händelser efter räkenskapsårets utgång. I avsnitt 4 och 5 bedömer RN A-sons granskning när det gäller rutiner för kontanthantering och kassaredovisning respektive skatter och avgifter. Avsnitt 6 och 7 behandlar hans granskningsåtgärder i fråga om ett antal väsentliga resultat- och balansposter samt vissa övriga frågor. I avsnitt 8 redovisar RN sin sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har förelagts att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. A-son har besvarat frågorna men inte yttrat sig över promemorian.

2 Dokumentation

2.1 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, när granskningen har utförts, 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 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.

2.2 Datering av revisionsdokumentation

A-son har till RN för vart och ett av bolagen gett in odaterade dokument rubricerade *Grunddata* med kortfattad och översiktlig information om bolagen. Hans revisionsplaner och checklistor för granskning av årsredovisningar är genomgående odaterade. Det framgår inte heller vilket räkenskapsår som avses. Han har förelagts att kommentera detta och att förklara varför det inte går att utläsa när granskningen genomfördes.

A-son har uppgett följande.

Han uppdaterar grunddata då förhållandena ändras. Revisionsplaner och checklistor förvaras i årsakten för det aktuella räkenskapsåret men han borde ha daterat dessa dokument. Det är också en brist att inte samtliga arbetspapper är daterade.

RN gör följande bedömning.

Som framgått i föregående avsnitt ska det av revisionsdokumentationen framgå när granskningsåtgärderna har utförts. A-son har inte iakttagit detta krav. Genom att i betydande omfattning underlåta att datera sin dokumentation har han åsidosatt god revisionssed.

3 Händelser efter räkenskapsårets utgång

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas om han, utöver periodiseringskontroller, vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren utförde någon granskning av händelser efter räkenskapsåret utgång.

A-son har uppggett följande.

I samband med att han fick räkenskapsmaterialet för granskning hörde han efter hos respektive kund hur verksamheten hade utvecklats. Om något oroande hade hänt, reagerade han naturligtvis på detta och gjorde en anteckning. Han brukar besöka kunderna varje år för att hålla kontakten och informera sig om hur verksamheten går. Om det inte har inträffat något ovanligt, har han inte upprättat något dokument.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Enligt *RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut* ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen.¹

Av A-sons dokumentation kan inte i något fall utläsas att han följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Hans uppgift till RN om att han brukar besöka kunderna är allmänt hållen och verifieras inte av någon dokumentation. RN anser mot den bakgrunden inte att han har gjort sannolikt att han i något av de sex uppdragen genomförde en godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende har varit otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte göra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Rutiner för kontanthantering och kassaredovisning

Restaurangbolagets, cafébolagets och butiksbolagets verksamheter medförde samtliga en betydande kontanthantering. I sin dokumentation har A-son beträffande restaurangbolagets kontantförsäljning för en månad antecknat datum, bruttobelopp och rapportnummer. Som slutsats har han antecknat: "Riktiga underlag, inga dagar saknas." På förteckningen har angetts de belopp som enligt hans anteckningar skrivits ut automatiskt varje dag. Vad gäller cafébolagets försäljning har han för en månad antecknat datum, belopp och Z-nummer samt som slutsats angett "U.a." Han har beträffande butiksbolaget för en månad antecknat datum, belopp och Z-nummer och som slutsats antecknat "Ingen anm".

I dokumentationen finns ingen information om vilken typ av kassaregister som de tre bolagen hade. Det finns inte heller några anteckningar om att avstämningar hade skett mot respektive bolags huvudbok. RN har förelagt A-son att redogöra närmare för granskningsåtgärdernas syfte,

¹ RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige), 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 finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

att ange vad han beträffande restaurangbolaget avsåg med "riktiga underlag" och att förklara på vilken grund han ansåg sig kunna godta bolagens intäktsredovisning.

A-son har anfört följande.

Beträffande **restaurangbolaget** var syftet med granskningen att kontrollera att samtliga utslag ur kassarapporten (Z-utslag) fanns med under den månad som stickprovet omfattade. Någon ytterligare granskning av kassarutinerna utfördes inte.

Syftet med granskningen av **cafébolagets** kontanthantering var att gå igenom en månad beträffande utslag från kassarapporten och att kontrollera att inga nummer i Z-serien saknades. Han kontrollerade samtidigt att beloppen hade gått in i huvudboken.

I **butiksbolaget** kontrollerade han november månad avseende utslag från kassaapparat (Z-utslag). Han kontrollerade också att dagskassorna hade gått in i huvudboken samt när Z-utslagen hade skett. Inga dagskassor saknades.

Mot bakgrund av den granskning han nu redogjort för ansåg han sig ha grund för att godta de tre bolagens intäktsredovisning.

RN gör följande bedömning.

Som nämnts ovan medförde restaurangbolagets, cafébolagets och butiksbolagets verksamhet en betydande kontanthantering, något som typiskt sett innebär en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa tre bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går inte beträffande något av bolagen att utläsa att det gjordes någon granskning och bedömning med sådan omfattning och inriktning att den kan anses vara tillräcklig. A-son har inte heller genom sina kortfattade uppgifter i yttrandena till RN gjort sannolikt att han granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering på ett godtagbart sätt. Han har inte heller gjort sannolikt att han i övrigt utförde några kontroller för att förvissa sig om att bolagens intäktsredovisningar var tillförlitliga och fullständiga. RN drar av detta slutsatsen att granskningen av rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt av intäktsredovisningen generellt var bristfällig i de tre bolagen (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av bolagen hade grund för att de aktuella räkenskapsåren tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Skatter och avgifter

Som framgått ovan avgav A-son för restaurangbolaget och skyltbolaget revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

I hans dokumentation avseende **restaurangbolaget** finns skattekontoutdrag som visar att Skatteverket vid två tillfällen, i april och juli 2010, hade överlämnat skulder om ca 71 tkr respektive 81 tkr till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Beträffande **skyltbolaget** antecknade A-son i sin dokumentation att skatter och avgifter var betalda i rätt tid och med rätt belopp. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken grund han hade för denna slutsats. Han har i efterhand till RN sänt in skattekontoutdrag framtagna under år 2010 och början av år 2011. Av dessa utdrag framgår att Skatteverket i oktober 2010 hade överlämnat en skuld om ca 50 tkr till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

RN har förelagt honom att förklara varför han i sina revisionsberättelser inte anmärkte på bolagens bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Restaurangbolaget hade under stora delar av räkenskapsåret haft stora plussaldon på skattekontot. Den första skulden som överfördes till Kronofogdemyndigheten avsåg ett belopp om 71 tkr som betalades efter fyra dagar. Den andra skulden som överfördes till Kronofogdemyndigheten betalades inom elva dagar. Av totalt 2,4 mnkr i inbetalda skatter hade cirka sex procent av beloppet inbetalats några dagar för sent. Han konstaterade att bolaget vid två tillfällen hade haft skulder som överlämnats till Kronofogdemyndigheten men att bolaget så snart det blivit varse detta betalat direkt. Han gjorde en helhetsbedömning av hur bolaget hade hanterat skatter och avgifter under året och kom då fram till att någon anmärkning i revisionsberättelsen inte erfordrades.

Vad gäller **skyltbolaget** hade skattekontoutdragen av någon anledning tagits ur akten och inte återförts till denna. Skatteverket hade i oktober 2010 överlämnat en skuld om 50 tkr till Kronofogdemyndigheten men bolaget hade betalat hela beloppet så snart det upptäckte detta. Förutom nämnda förbiseende hade bolaget i huvudsak hanterat skatter och avgifter korrekt.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551), i dess lydelse före den 1 januari 2012, ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen.²

Skattekontoutdrag avseende såväl restaurangbolaget som skyltbolaget visar på brister vad avser bolagens sätt att sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende. Bristerna kan med hänsyn till beloppens storlek och att förseningarna var så betydande att skulderna överlämnades till Kronofogdemyndigheten inte anses oväsentliga. Vad A-son har anfört om att bolagen kort efter överlämnandet betalade skulderna medför ingen annan bedömning. Enligt RN:s uppfattning var de nu konstaterade felen så allvarliga att det ålåg honom att i revisionsberättelserna för de båda bolagen anmärka på att bolagen inte hade uppfyllt sina skyldigheter i fråga om betalning av skatter och avgifter. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskningen av väsentliga balansposter

6.1 Industribolaget (posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Leverantörsskulder)

I **industribolaget** togs posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter upp till totalt 369 tkr, motsvarande 14 procent av balansomslutningen. I posten ingick upplupna intäkter som redovisades med 339 tkr. I dokumentationen finns fakturakopior varav flera inte är daterade förrän i februari 2011. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han kontrollerade att det arbete som fakturerades i februari 2011 faktiskt hade utförts redan under räkenskapsåret 2010. Han har förelagts att kommentera detta och förklara vilken grund han hade för att godta posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Posten Leverantörsskulder togs upp till 848 tkr, motsvarande 32 procent av balansomslutningen. A-sons dokumentation består av några kortfattade anteckningar samt en reskontra.

² Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.

Det finns inget som visar om någon granskning hade skett. Han har förelagts att kommentera detta och förklara vilken grund han hade för att godta det redovisade värdet.

A-son har anfört följande.

Vad beträffar posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter kontaktade han den person, HK, som skötte bokföring och fakturering. Han hade endast tillgång till kundfakturorna men inte till de servicerapporter som utgjorde underlag till faktureringen. Han frågade HK när arbetet var utfört och fick trovärdiga svar. Bolaget utförde nästan inget arbete i början av januari.

Leverantörsfakturer bokfördes löpande varje vecka av HK. I samband med periodiseringskontrollen framkom inga felperiodiseringar av leverantörsskulder. Bolaget hade en sådan fungerande rutin att han kunde godta värdet.

6.2 Skyltbolaget (posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Leverantörsskulder)

I **skyltbolaget** togs posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter upp till totalt 353 tkr, motsvarande 19 procent av balansomslutningen. I posten ingick upplupna intäkter med 278 tkr. A-son har antecknat att fakturering hade skett i januari 2011. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han granskade att allt som fakturerats i januari 2011 faktiskt var upparbetat per balansdagen den 31 december 2010.

Posten Leverantörsskulder togs upp till 1,1 mnkr, motsvarande 60 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att samtliga leverantörsskulder var betalda den 30 april 2011. Det finns dock inget som visar om någon granskning hade skett. A-son har förelagts att kommentera RN:s iakttagelser och förklara vilken grund han hade för att godta de redovisade värdena.

A-son har anfört följande.

Han gick igenom de upplupna intäkterna med den person som skötte bolagets fakturering. Han antecknade fakturadatum, fakturanummer och bruttobelopp på respektive faktura.

Han gick vidare igenom betalningar av leverantörsskulder på det nya året. Periodiseringskontrollen visade inga fel. Eftersom betalning hade skett, godtog han postens värde.

6.3 Byggbolaget (posten Varulager)

Posten Varulager i **byggbolaget** togs upp till totalt 220 tkr (motsvarande 16 procent av balansomslutningen) Underlag till detta belopp saknas i A-sons dokumentation. Det som finns är en bokslutsbilaga av vilken framgår att 170 tkr avsåg varor hänförliga till frisersalongen. Han har förelagts att kommentera avsaknaden av underlag samt att förklara vilken grund han hade för att godta postens redovisade värde.

A-son har uppgett att han inte hade haft tillgång till någon bättre specifikation. Vid samtal med företrädare för frisersalongen förstod han att beloppet var en uppskattning. Han bedömde beloppen som rimliga, såväl för frisersalongslagret som för bygglagret.

6.4 RN:s bedömning

RN konstaterar att A-sons granskningsdokumentation beträffande samtliga i detta avsnitt behandlade väsentliga balansposter är ytterst knapphändig. I sina yttranden till RN har han lämnat några kortfattade och allmänt hållna kompletterande upplysningar om sin granskning.

Vad gäller posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Leverantörsskulder i industribolaget och skyltbolaget har han hänvisat till kontakter med personer som skötte respektive bolags fakturering och bokföring. Det finns dock inte något i hans dokumentation som

verifierar dessa kontakter. I fråga om industribolaget har han vidare uppgett att han inte hade tillgång till de servicerapporter som utgjorde underlag till faktureringen. När det gäller posten Varulager i byggbolaget har han hänvisat till samtal med en företrädare för bolagets frisersalong och att han därvid fick klart för sig att lagervärdet byggde på en uppskattning. Det finns inget i dokumentationen som tyder på att A-son efterfrågade någon ytterligare specifikation av Varulagret.

Sammantaget finner RN att A-sons revisionsdokumentation över ovan beskrivna balansposter är så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande någon av posterna vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans revision var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i revisionsarbetet framstår som så allvarliga att han för de tre aktuella bolagen saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Övriga iakttagelser

7.1 Butiksbolaget (sen årsredovisning)

Årsredovisningen för **butiksbolaget** för räkenskapsåret 2009/10, med balansdag den 31 augusti 2010, är daterad den 13 augusti 2011 och A-sons revisionsberättelse den 17 oktober 2011. I revisionsberättelsen anmärkte han på att årsredovisningen var för sent avgiven. I övrigt avvek inte revisionsberättelsen från standardutformningen. A-son har den 17 oktober 2011 antecknat att han hade talat med ägaren angående förseningen av bokslutet och att ägaren måste byta redovisningskonsult om denne inte hann med sitt arbete. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han någon gång efter balansdagen den 31 augusti 2010 hade varit i kontakt med bolagets styrelse för att påminna om att redovisningsmaterialet måste lämnas till honom i tid. RN har förelagt honom att kommentera detta.

Av A-sons dokumentation kan inte heller utläsas om han övervägde huruvida underlåtenheten att avge årsredovisning i rätt tid utgjorde bokföringsbrott och gav upphov till sådan brottsmisstanke som avses i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen och om han övervägde att vidta åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Han har förelagts att kommentera även detta.

A-son har anfört följande.

En av bolagets styrelseledamöter skötte den löpande bokföringen. Det förekom viss eftersläpning beträffande avstämningar. Han kontaktade styrelseledamoten flera gånger under tiden efter balansdagen fram till upprättandet av årsredovisningen. Han anser inte att en försening av avgivandet av en årsredovisning är ett grovt brott. Vidare bedömde han att den löpande bokföringen hade upprättats i rätt tid.

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 senast inom samma tid. Butiksbolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009/10, med balansdag den 31 augusti 2010 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 28 februari 2011.

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 bolaget upprättar räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial inte överlämnas till revisorn för revision så att ordinarie bolagsstämma kan hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera bolagets styrelse 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 han eller hon avgå från sitt uppdrag.³

Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen 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 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.

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. Senast fyra veckor efter underrättelsen till styrelsen ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken och 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 avhjälpts, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

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.

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 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 elva månader efter räkenskapsårets utgång.

A-son fick inte del av butiksbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 i tid. Detta borde ha föranlett honom att utan dröjsmål kontakta styrelsen. Han har gjort gällande att han flera gånger efter balansdagen hade haft kontakt med den styrelseledamot som skötte den löpande bokföringen. Av dokumentationen kan emellertid inte utläsas annat än att han i samband med avgivandet av revisionsberättelsen den 17 oktober 2011 upplyste bolagets ägare om att bolaget eventuellt borde byta redovisningskonsult. Trots att årsredovisningen inte avgavs förrän mer än elva månader efter räkenskapsårets utgång finns det ingenting i A-sons dokumentation som tyder på att han skriftligen uppmärksammade bolagets styrelse om dess skyldigheter i nu aktuellt avseende, vilket han mot bakgrund av den betydande förseningen skulle ha gjort. RN drar av detta slutsatsen (jfr den i avsnitt 2.1 angivna bevisbörderegeln) att han inte vidtog

³ Se t.ex. RN:s beslut den 19 september 2010 i ärende dnr 2010-170 och RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2010-491.

tillräckliga åtgärder för att uppfylla den agerandeplikt som har beskrivits ovan och som en revisor har i en situation av detta slag. Han har därigenom även åsidosatt god revisionssed.

Som framgått ovan skulle bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 ha varit färdigställd senast den 28 februari 2011. Den försening, om mer än fem månader, som därefter uppstod innebär att bolagets styrelse kunde misstänkas för bokföringsbrott. Det misstänkta brottet var inte obetydligt. I och med att A-son valde att kvarstå som bolagets revisor ålåg det honom att vidta åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Han skulle därför 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. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

7.2 Byggbolaget (principer för intäktsredovisning)

I den förvaltningsberättelse som ingick i den aktuella årsredovisningen för **byggbolaget** anges att bolaget bedrev bl.a. byggnadsverksamhet. I årsredovisningen saknas dock information om principerna för intäktsredovisning. Av A-sons dokumentation framgår inte om han uppmärksammat detta eller om han påtalade att rättelse skulle ske. RN har förelagt honom att kommentera detta och att uppge hur stor del av bygguppdragen som utfördes till fast pris respektive på löpande räkning.

A-son har uppgett att samtliga bygguppdrag utfördes på löpande räkning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen ska principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder anges i årsredovisningen. Vidare framgår av BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter, punkt 42, att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen. I byggbolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning. A-son skulle ha påtalat för bolaget att årsredovisningen skulle kompletteras med denna upplysning. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revision i de sex granskade uppdragen.

Hans dokumentation har varit bristfällig. Han har inte i något uppdrag utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång. I tre av uppdragen har han inte tillräckligt granskat bolagens rutiner för kontanthantering, kassaredovisning och intäktsredovisning. Han har vidare, beträffande två av uppdragen, underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att bolagen inte hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Hans granskning av vissa väsentliga balansposter har varit bristfällig i tre av uppdragen. I ett uppdrag har han inte uppmärksammat bolagets styrelse på skyldigheten att i rätt tid upprätta och tillställa honom en årsredovisning för revision. I samma uppdrag har han även underlåtit att vidta de åtgärder som krävs enligt aktiebolagslagen vid misstanke om bokföringsbrott. Slutligen har han i ett uppdrag inte uppmärksammat styrelsen på att bolagets årsredovisning saknade uppgifter om tillämpad princip för intäktsredovisning. Vad som nu sagts innebär att han inte för något av bolagen har skaffat sig tillräckliga underlag för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Genom att i samtliga

fall ändå tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han ska 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 Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Björn Sundqvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.