

D 13

1 Bakgrund

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsdokumentation av genomförda revisioner i sex aktiebolag. Nedan behandlas i avsnitten 2 och 3 ett antal generella iakttagelser som är gemensamma för samtliga sex uppdrag. I avsnitt 4 behandlas vissa ytterligare frågor som rör revisionsarbetet i två av uppdragen. De båda bolag som dessa uppdrag gällde benämns i det följande **redovisningsbolaget** och **revisionsbolaget**. RN:s granskning av dessa bolag avser i båda fallen räkenskapsåret den 1 juli 2009–den 30 juni 2010. RN har dock tagit del av bolagens årsredovisningar och revisionsberättelser även för räkenskapsåret 2008/09. Det var på grund av vad som framkom beträffande förhållandena i redovisnings- och revisionsbolagen i ett disciplinärende mot en annan revisor (dnr 2011-810) som SUT-ärendet öppnades. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

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. Han har yttrat sig över promemorian och besvarat RN:s frågor.

2 A-sons revisionsdokumentation

A-sons dokumentation beträffande ett revisionsuppdrag består av checklistor från ett revisionsprogram. Som kommentarer till olika påståenden har han angett Ja, Nej, U.a. eller E/T. Endast undantagsvis finns ytterligare kommentarer. För övriga av RN granskade revisionsuppdrag består dokumentationen av checklistor med mycket kortfattade och svårläsliga handskrivna kommentarer. I några fall är checklistorna odaterade. Det gäller t.ex. checklistan Bokslutsrevision – Gemensamma granskningsmål. För samtliga dessa revisionsuppdrag saknas företagsbeskrivningar, rutinbeskrivningar, information om redovisningsprinciper, riskanalyser och granskningsplaner. Det finns inte heller några hänvisningar till dokumentation från tidigare år.

A-son har anfört följande.

Han har ett begränsat antal revisionsuppdrag och lägger ner relativt mycket tid på varje uppdrag, inte minst genom regelbundna kontakter med klienterna och besök hos bolagen. Han har därför lagt mindre vikt vid dokumentationen. Dessa regelbundna kontakter kommer inte riktigt till uttryck i hans dokumentation som är kortfattad. Mycket av revisionen sker ute hos kunden. Han gör ibland noteringar på kundens material men tar inte alltid kopior på det granskade materialet. Med anledning av RN:s frågor förstår han att den faktiskt genomförda granskningen inte riktigt återspeglas i hans dokumentation. Tidpunkt för revision framgår dock av tidredovisningen och när ett besök skedde framgår av hans kalender. Sammantaget ger detta en detaljerad bild av när granskningen utfördes. Företagsbeskrivningar och rutiner finns dokumenterade i tidigare akter som han har tillgång till. Han har nära kontakt med bolagen och god insikt i de rutiner som dessa tillämpar även om detta inte tydligt framgår av dokumentationen för ett enskilt år.

I samtliga de av RN valda uppdragen upprättas årsredovisningarna av redovisningskonsulter. Han har utgått från att dessa är kompetenta att upprätta dessa dokument och har därför koncentrerat sin granskning till andra områden. Hans metod bygger på att han dokumenterar det som avviker från det förväntade. Om posterna är korrekta eller om fel rättas under granskningen, noterar han inte detta mer än att han konstaterar att posten är OK. Detta medför att dokumentationen blir kortfattad.

RN gör följande bedömning.

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 RN:s 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.

Av A-sons dokumentation kan beträffande flertalet bolag inte utläsas när granskning skett, granskningens närmare inriktning eller några slutsatser. Genom att inte dokumentera revisionsarbetet enligt gällande bestämmelser har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att tidpunkten för granskningen kan utläsas vid en jämförelse med tidredovisningen och uppgifter i hans kalender medför ingen annan bedömning, eftersom dessa handlingar inte utgör en del av revisionsdokumentationen.

3 Händelser efter räkenskapsårets utgång

Av A-sons dokumentation kan inte beträffande något av bolagen utläsas om han gjorde några granskningar av händelser efter räkenskapsårets utgång, förutom periodiseringskontroller.

A-son har anfört följande.

Han har alltid tillgång till redovisning för perioden efter räkenskapsårets utgång. Han granskar avklipp och gör betalningskontroller för minst en månad efter räkenskapsårets utgång. I regel gör han dessutom stickprovsvis ytterligare granskning av en till två månader under året. Han för också diskussioner med företagsledningen och med redovisningskonsulten om händelser som inträffat efter räkenskapsårets utgång. Det sker i samband med de genomgångar som han alltid har med kunder innan han lämnar över revisionsberättelserna. Han noterar sina iakttagelser på det sätt som beskrivits ovan.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) 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 vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Hans uppgift till RN om att han förde diskussioner med företagsledningarna och redovisningskonsulterna 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 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte göra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Redovisningsbolaget och revisionsbolaget

4.1 Bakgrund

Som angetts inledningsvis öppnades SUT-ärendet mot A-son på grundval av uppgifter om förhållandena i redovisningsbolaget och revisionsbolaget som hade framkommit i ett disciplinärende avseende en annan revisor, nedan benämnd NN. RN:s utredning i det ärendet visade att NN, i egenskap av ställföreträdare för de två aktuella bolagen, grovt hade misskött bolagens förvaltning. Bolagen hade under perioden januari 2007–februari 2012 vid ett stort antal tillfällen åsidosatt sina skyldigheter att i rätt tid lämna skattedeklarationer och att betala skatter och avgifter. Detta medförde att bolagen vid flera tillfällen skönstaxerades och påfördes förseningsavgifter. Vissa av skatteskulderna överfördes till Kronofogdemyndigheten. A-son var vald revisor i de båda bolagen för räkenskapsåren 2008/09 och 2009/10. I sina revisionsberättelser anmärkte han inte på bolagens bristfälliga hantering av skatter och avgifter. Vidare hade det förekommit omfattande och upprepade förseningar beträffande ingivande av årsredovisningar till Bolagsverket. A-son angav i revisionsberättelserna att förseningarna berodde på sjukdom hos företagsledaren.

Årsredovisningen för **redovisningsbolaget** avseende räkenskapsåret 2009/10 är daterad den 15 november 2010 och revisionsberättelsen den 7 november 2011. **Revisionsbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 är daterad den 15 november 2010 och revisionsberättelsen den 24 oktober 2011. RN har för båda bolagen tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2009/10. Prövningen av hans revisionsarbete begränsas därför till detta räkenskapsår.

A-son har lämnat följande övergripande information.

¹ Jfr RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut*. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller istället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 560 finns i ISA 560 *Efterföljande händelser*.

Han kände till att NN hade haft vissa problem tidigare men uppfattade att det nu var fråga om en "nystart". Han ansåg inte att det fanns skäl att misstro NN och åtog sig därför revisionsuppdragen.

Hans bild av NN är nu en annan. Han är säker på att det material som han hade tillgång till när han reviderade NN:s bolag inte är detsamma som det som har legat till grund för RN:s frågor. Han anser sig nu ha anledning att tvivla på att vad som presenterades för honom i samband med granskningen av bolagen var med sanningen överensstämmande. Han vet nu också att det redovisningsprogram som NN använde sig av har en funktion som gör att verifikationer kan ändras i efterhand utan att det skapas ändringsmarkeringar eller ändringsverifikationer som kan granskas. Denna kunskap hade han inte vid revisionen av NN:s bolag. Han har dock inte belägg för att påstå att redovisningen manipulerades på detta sätt. Däremot kan han konstatera att möjligheterna fanns och att detta i så fall skulle kunna möjliggöra de skillnader som föreligger. Han anser sig ha blivit förd bakom ljuset. Han tog inte kopior av de handlingar på vilka han gjorde noteringar under revisionen. Eftersom de uppgifter som han hade tillgång till inte är desamma som de uppgifter som han har fått från RN, är det lätt att med facit i hand konstatera att han borde ha dragit andra slutsatser.

4.2 Skatter och avgifter

4.2.1 Bakgrund

RN har från Skatteverket inhämtat kontoutdrag avseende redovisningsbolaget och revisionsbolaget för bl.a. perioden 1 januari 2009–31 december 2010. Utdragen har översänts till A-son. Utdragen omfattar dels de perioder för vilka det finns kontoutdrag i A-sons dokumentation, dels perioder för vilka han har antecknat att han hade gjort granskningar av skatter och avgifter.

4.2.2 Redovisningsbolaget

I redovisningsbolaget togs posten Övriga kortfristiga skulder upp till 626 206 kr per balansdagen den 30 juni 2010. Enligt A-sons anteckningar ingick i detta belopp bl.a. en skuld till Skatteverket om 431 293 kr. Han har antecknat "Skattekonto och fogden delvis reglerade i juli".

I dokumentationen finns ett kontoutdrag från Skatteverket för perioden 2 maj–5 juni 2010. Utdraget visar att bolaget den 2 maj 2010 var restfört hos Kronofogdemyndigheten med 209 310 kr och att denna skuld kvarstod den 5 juni 2010. Av utdraget framgår vidare att bolaget den 5 juni 2010 hade en skuld till Skatteverket om ytterligare 195 271 kr som avsåg bolagsskatt, arbetsgivaravgifter, källskatt och moms. Denna senare skuld hade inte betalats under maj 2010 så som skulle ha skett. Av utdraget i A-sons dokumentation framgår även att bolaget hade påförts kostnadsränta om 759 kr. I kontoutdraget informerade Skatteverket om att också skatteskulden om 195 271 kr skulle överlämnas till Kronofogdemyndigheten om skulden inte betalades. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över uppgifterna i kontoutdraget.

På en checklista rubricerad Förvaltningsrevision har A-son antecknat att han dessutom hade kontrollerat att skatter och avgifter "betalts i tid" för september–oktober 2009 "extra" samt översiktligt resten av räkenskapsåret. Det finns dock inga skattekontoutdrag i hans dokumentation för den period som han enligt anteckningen skulle ha granskat. Hans slutsats var U.a.

Av det skattekontoutdrag som RN har inhämtat framgår att bolaget under perioden september–oktober 2009, den period som A-sons granskning har omfattat, hade påförts kostnadsräntor med 1 008 kr och 355 kr.

A-son har anfört följande.

Han var medveten om att skatter hade överförts till Kronofogdemyndigheten. De två ovan nämnda skulderna om 209 310 kr respektive 195 271 kr avsåg två perioder då skatter och avgifter hade redovisats men inte betalats in i rätt tid. Hans bedömning var att anmärkning i revisionsberättelsen inte behövde ske, eftersom bristerna avsåg endast två perioder. Som framgår av dokumentationen hade han antecknat att beloppen delvis reglerats i juli, dvs. innan han undertecknade sin revisionsberättelse. Enligt de skattedeklarationer och kontoutdrag som han granskade så sköttes skatter och avgifter korrekt under den granskade perioden.

Vad gäller RN:s iakttagelser ovan avseende checklistan Förvaltningsrevision hade han tillgång till skattedeklarationer, löneredovisning och skattekontoutdrag som fanns i räkenskapsmaterialet avseende de granskade månaderna september–oktober 2009. Granskningen utvisade inga brister för dessa månader. En förklaring till kostnadsröntorna kan vara att bolaget tidigare hade varit i dröjsmål med skatter och avgifter.

De kontoutdrag från Skatteverket, som han erhållit via RN, är inte samma underlag som han granskade. Det underlag som han hade tillgång till gav inte alls samma bild av bristernas omfattning och karaktär. Hans bild vid granskningen var att det fanns brister men att dessa var hänförliga till enskilda perioder och hade samband med NN:s sjukdom och därför i viss mån var ursäktliga. Med den bild som framkommer genom RN:s utdrag från skattekontot är det uppenbart att anmärkning borde ha skett i revisionsberättelsen, men det var inte det underlag som han granskade.

4.2.3 Revisionsbolaget

I posten Övriga kortfristiga skulder ingick en skuld till Skatteverket som per balansdagen den 30 juni 2010 uppgick till 215 098 kr. Som underlag till posten finns en bokslutsbilaga. Vid året början uppgick motsvarande belopp till 54 416 kr. A-son har på en checklista rubricerad Övriga kortfristiga skulder antecknat att skattekontot ”regleras löpande”. Han har vidare på en checklista rubricerad Gemensamma granskningsmål antecknat att bolaget den 7 april 2011 hade återfått registrering av F-skatt. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några kompletterande granskningar på grund av att registrering för F-skatt hade upphört för revisionsbolaget.

På en checklista rubricerad Förvaltningsrevision har A-son antecknat att han hade kontrollerat skatter och avgifter för januari–februari 2010. Hans slutsats var U.a. I hans dokumentation finns dock inget skattekontoutdrag för denna period.

Av det skattekontoutdrag som RN har inhämtat från Skatteverket framgår att bolaget under perioden januari–februari 2010, den period som A-sons granskning omfattade, hade påförts kostnadsröntor med 1 514 kr respektive 2 260 kr. Av utdraget framgår dessutom att ett anstånd med att betala en skatteskuld om 202 412 kr hade upphört den 18 januari 2010 och att betalning i vart fall inte hade skett t.o.m. februari 2010.

A-son har anfört följande

Vad gäller den ökade skatteskulden hade bolaget vid årsskiftet 2009/10 fått anstånd med att betala ett belopp om 202 412 kr. Den stora delen var personalskatt och sociala avgifter hänförliga till NN:s löneuttag räkenskapsåret 2008/09. Han hade fått information om att bolaget hade erhållit mycket längre anstånd än vad som framgår av det kontoutdrag som han erhållit via RN. Det underlag som han granskade utvisade att skatter och avgifter hade skötts under den granskade perioden.

Enligt uppgift från NN förlorade revisionsbolaget sin registrering för F-skatt i november 2010 beroende på att bolaget efter utgången av räkenskapsåret 2009/10 inte i rätt tid hade betalat det belopp avseende skatter och avgifter som omfattades av anståndet. Bolaget återfick F-

skattebeviset när alla skatter var betalda under år 2011. Förklaringen lät rimlig och innebar att händelsen hade inträffat efter räkenskapsårets utgång. Som han redogjort för ovan beträffande redovisningsbolaget indikerade inte det underlag som han granskade att det var så stora brister i redovisningen av skatter och avgifter. Detta visade tvärtom att en förbättring hade skett jämfört med tidigare år.

4.2.4 RN:s 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

Som framgått ovan finns i A-sons dokumentation beträffande **redovisningsbolaget** ett kontoutdrag från Skatteverket för perioden den 2 maj–den 5 juni 2010 som visar att bolaget per den 2 maj 2010 var restfört hos Kronofogdemyndigheten med 209 310 kr. Denna skuld var fortfarande inte betald den 5 juni 2010. Vidare framgår att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter om totalt 195 271 kr, ett belopp som skulle ha betalats i maj 2010. Denna skuld skulle enligt Skatteverkets utdrag överlämnas till Kronofogdemyndigheten om den inte betalades.

Enligt RN:s uppfattning är redan de brister i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter som framgår av skattekontoutdraget i A-sons dokumentation så allvarliga att det ålåg honom att anmärka på dessa i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009/10. Vad han har anfört om att skulderna endast avsåg två perioder, om att en delbetalning hade skett till Kronofogdemyndigheten i juli 2010 och om NN:s sjukdom har inte utgjort grund för att underlåta en anmärkning i revisionsberättelsen. Vidare borde de av A-son noterade bristerna ha föranlett honom att utöka granskningen av skatter och avgifter. Den granskning han har redogjort för och som kan utläsas av hans dokumentation kan med hänsyn till omständigheterna inte anses tillräcklig. Genom att inte vidta de nu nämnda åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

Vad gäller **revisionsbolaget** har A-son antecknat att han hade kontrollerat skatter och avgifter för januari–februari 2010. Hans slutsats var U.a. Av det skattekontoutdrag som RN har erhållit från Skatteverket framgår att bolagets anstånd med att betala en skatteskuld om 202 412 kr löpte ut den 18 januari 2010. A-son har uppgett att han från bolaget fått information om att anståndet gällde för längre tid. Det finns dock inte något som tyder på att han kontrollerade denna uppgift närmare. Eftersom frågan om hur bolaget hanterade det medgivna anståndet var viktig för bedömningen av hur det uppfyllde sina skyldigheter avseende skatter och avgifter skulle han ha begärt att få ta del av skriftlig dokumentation från Skatteverket som verifierade bolagets uppgifter om anståndets längd. Detta har han underlåtit. Därtill kommer att han före avgivandet av revisionsberättelsen, den 24 oktober 2011, fick kännedom om att bolaget efter räkenskapsårets utgång hade förlorat sin registrering för F-skatt på grund av att det inte hade kunnat betala de skatter och avgifter som hade omfattats av det tidigare meddelade anståndet. RN konstaterar att omständigheterna var sådana att det fanns starka skäl för A-son att utöka sin granskning av hur bolaget hade uppfyllt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. Att enbart granska två månader kan inte anses tillräckligt. Genom att inte i tillräcklig omfattning granska hur revisionsbolaget hade hanterat skatter och avgifter under räkenskapsåret 2009/10 har A-son åsidosatt god revisionssed.

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 (1997:483).

4.3 Sena årsredovisningar, revisorns agerande och utformning av revisionsberättelser

Som framgått ovan är årsredovisningen för **redovisningsbolaget** avseende räkenskapsåret 2009/10 daterad den 15 november 2010 och revisionsberättelsen den 7 november 2011. **Revisionsbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 är daterad den 15 november 2010 och revisionsberättelsen den 24 oktober 2011. Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009/10 kan inte för något av bolagen utläsas om han någon gång agerade för att i tid erhålla det material som krävdes för revisionen av räkenskapsåret. Det enda som finns är att han på en checklista rubricerad Årsredovisning avseende redovisningsbolaget antecknat att årsredovisningen blivit sen på grund av sjukdom. Vad gäller revisionsbolaget finns i dokumentationen endast följande antecknat beträffande förseningen ”Har ok kontroll av bolaget men alldeles för sent inlämnat till mig och Bolagsverket”.

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009/10 kan inte heller utläsas om han reflekterade över vare sig om de kraftiga förseningarna innebar bokföringsbrott eller över sin skyldighet att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen.

RN har noterat att årsredovisningarna för redovisningsbolaget och revisionsbolaget avseende räkenskapsåret 2008/09, vilket var A-sons första år som revisor i bolagen, är daterade den 25 oktober respektive den 15 november 2009. A-sons revisionsberättelser är daterade den 22 oktober respektive den 16 december 2010. I årsredovisningarna anges sjukdom som skäl till förseningarna.

A-son har anfört följande.

Han erhöll räkenskapsmaterialet och årsredovisningarna för redovisningsbolaget och revisionsbolaget avseende räkenskapsåret 2009/10 först under hösten 2011.

Han hade påmint NN både genom e-post och genom muntliga kontakter. Denne hävdade att förseningarna berodde på sjukdom. Själv hade han inte anledning att ifrågasätta denna uppgift. Vad gäller frågan om eventuellt bokföringsbrott konstaterar han att årsredovisningarna hade avlämnats för sent för revision varför stämman inte kunde hållas i rätt tid. Däremot var, såvitt han kunde bedöma, den löpande redovisningen ajour och det fanns således inga svårigheter att löpande följa rörelsens ställning och förlopp. Enligt hans bedömning innebar inte förseningarna att styrelseledamoten hade förfarit oaktsamt.

Förseningarna i fråga om NN:s båda bolag var onekligen så stora att det enligt Högsta domstolens dom i rättsfallet NJA 2004 s. 618 fanns skäl att anse att det förelåg bokföringsbrott. För att det ska vara fråga om bokföringsbrott krävs emellertid också oaktsamhet. Sjukdom är ett exempel på omständighet som enligt hans mening inte utgör oaktsamhet. Vidare fanns en tidigare årsredovisning för redovisningsbolaget avseende räkenskapsåret 2009/10 även om den inte överlämnats för granskning. Han har informerats om att om det finns en årsredovisning så föreligger det inte bokföringsbrott. Detta gäller även om årsredovisningen skulle innehålla fel, i vart fall så länge dessa inte är så stora att rörelsens ställning och förlopp inte i huvudsak kan bedömas med ledning av redovisningen.

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som verifierar hans uppgifter om påminnelser.

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 vid samma tidpunkt.

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 i sådan tid att ordinarie bolagsstämma riskerar att inte kunna 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 på 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 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. 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 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 avhjälpits, 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 senast elva månader efter räkenskapsårets utgång.

I förevarande fall skulle redovisningsbolagets och revisionsbolagets årsredovisningar för räkenskapsåret 2009/10, med balansdag den 30 juni 2010, ha varit färdigställda och reviderade senast den 31 december 2010. A-son fick inte del av räkenskapsmaterialet och bolagens årsredovisningar i tid. Detta borde ha föranlett honom att utan dröjsmål kontakta styrelsen. Det finns ingenting i A-sons dokumentation som tyder på att han skriftligen uppmärksammade bolagens styrelse på dess skyldigheter i nu aktuellt avseende, vilket han mot bakgrund av den betydande förseningen skulle ha gjort. Han har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter

³ Se t.ex. RN:s beslut den 18 september 2012 i ärende dnr 2011-1713 och RN:s beslut den 1 november september 2012 i ärende dnr 2011-683.

till RN gjort sannolikt att det förekom några sådana påminnelser. RN drar av detta slutsatsen (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln) att han inte vidtog 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 åsidosatt god revisionssed.

A-son har till RN uppgett att han erhöll räkenskapsmaterialet och årsredovisningarna för redovisningsbolaget och revisionsbolaget avseende räkenskapsåret 2009/10 först under hösten 2011. Han har hänvisat till att förseningarna hade orsakats av NN:s sjukdom och att denne därför inte kunde anses ha handlat oaktsamt. Vidare har han uppgett att det för redovisningsbolaget fanns en tidigare upprättad årsredovisning som dock inte hade lämnats över för granskning.

RN konstaterar att årsredovisningarna var kraftigt försenade även för räkenskapsåret 2008/09. Även detta år hade sjukdom angetts som skäl till förseningen. NN hade dock under åren 2008–2011 varit yrkesverksam som auktoriserad revisor vilket inte var obekant för A-son. Mot den bakgrunden kan enligt RN:s uppfattning inte det som A-son har uppgett om NN:s sjukdom ha gett honom en godtagbar grund för slutsatsen att förseningen med årsredovisningarna räkenskapsåret 2009/10 inte var uppsåtliga eller berodde på oaktsamhet från NN:s sida. Vad han har uppgett om att det för redovisningsbolaget skulle ha funnits en tidigare årsredovisning, som han inte fått del av, stöds inte av någon dokumentation. RN anser därför inte heller att han hade grund för att anta att någon sådan årsredovisning existerade.

RN bedömer mot denna bakgrund att situationen, sådan den framträdde för A-son, var sådan att bolagens styrelseledamot kunde misstänkas för bokföringsbrott som inte var obetydliga. A-son skulle därför utan oskäligt dröjsmål ha underrättat styrelseledamoten om att misstanke om bokföringsbrott förelåg. Om några årsredovisningar därefter inte hade lagts fram inom fyra veckor från denna underrättelse, och sådana omständigheter som nämns i 9 kap. 44 § andra stycket inte förelåg, skulle han även ha gjort en anmälan till åklagare. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett flertal brister vad avser A-sons revisionsarbete. Hans dokumentation har varit bristfällig och han har inte i något av de i detta ärende granskade revisionsuppdragen utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har beträffande två bolag inte utfört någon godtagbar granskning av hur bolagen hade uppfyllt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende. För ett av dessa bolag har han också underlåtit att i revisionsberättelsen anmärka på betydande brister i hur bolaget hade uppfyllt nämnda skyldigheter. Beträffande samma två bolag har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla årsredovisningar i tid och har även underlåtit att vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott.

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, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Anita Wickström,

chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.