

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket om godkände revisorn A-sons revisioner av tre aktiebolag som i beslutet benämns *maskinbolaget*, *försäljningsbolaget* och *entreprenadbolaget*. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

A-son valdes till revisor, i maskinbolaget den 16 april 2008, i försäljningsbolaget den 22 februari 2008 och i entreprenadbolaget år 1996.

RN:s beslut omfattar revisionerna av de tre bolagen. I nedanstående tabeller anges de räkenskapsår som beslutet omfattar. Där anges också bolagens nettoomsättningar och balansomslutningar. Beloppen i tabellerna anges i tusen kronor (tkr).

1. Maskinbolaget

Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
1 januari 2007–31 december 2007	38	1 222
1 januari 2008–31 december 2008	0	1 128
1 januari 2009–31 december 2009	5	754

2. Försäljningsbolaget

Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
1 september 2006–31 augusti 2007	513	1 321
1 september 2007–31 augusti 2008	1 367	2 907
1 september 2008–31 augusti 2009	3 360	3 988

3. Entreprenadbolaget

Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
1 januari 2007–31 december 2007	4 553	1 761
1 januari 2008–31 december 2008	3 640	1 972
1 januari 2009–31 december 2009	4 627	1 822

RN har tagit del av A-sons dokumentation för räkenskapsåren.

Revisionsberättelserna för maskinbolaget och försäljningsbolaget är för alla tre åren enligt standardutformningen medan revisionsberättelserna för entreprenadbolaget för alla tre räkenskapsåren avviker från standardutformningen. I de tre revisionsberättelserna för entreprenadbolaget gör A-son uttalanden av innebörd att bolagsstämman bör pröva om bolaget ska gå i likvidation. För räkenskapsåret 2009

anmärker han dessutom på att styrelsen, trots skyldighet att göra det, inte har upprättat någon kontrollbalansräkning.

2 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har i sin underrättelse anfört följande.

Maskinbolaget

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 överlät *maskinbolaget* efter balansdagen sitt varulager till bokfört värde med 1,1 mnkr till moderbolaget (försäljningsbolaget). Bolaget redovisade dock inte överlåtelsen i årsredovisningen för år 2008. I en not till bokslutet anges att det finns ett betydande övervärde i varulagret. Utredningen har visat att försäljningsbolaget (moderbolaget) i juni 2008 redovisade försäljning av svetstråd som kommer från maskinbolagets lager. Enligt bokföringen för räkenskapsåret 2009 gjorde maskinbolaget i samband med försäljningsbolagets bokslut den 31 augusti 2009 en omföring av varulagret från en lagertillgång till en fordran mot moderbolaget om 1,1 mnkr. Någon faktura eller annan handling upprättades inte.

Försäljningsbolaget

Skatteverket uppmärksammade vid sin granskning av *försäljningsbolagets* räkenskaper för räkenskapsåren 2006/2007, 2007/2008 och 2008/2009 brister i den löpande bokföringen och årsredovisningarna. Bristerna handlade om att verifikat för väsentliga belopp saknades i bokföringen samt att försäljningsbolaget köpte sitt dotterbolags (maskinbolaget) hela lager av svetstråd för 1,1 mnkr och redovisade affärshändelsen utan underlag. Det saknades också ett flertal underliggande fakturor, avtal eller andra handlingar till bokföringsordrar.

Entreprenadbolaget

Entreprenadbolagets fakturering av uthyrning av personal och garage släpade efter och var felaktig. Detta medförde att det inte löpande gick att följa bolagets resultat och ställning och att årsredovisningen inte gav en rättvisande bild av bolagets verksamhet.

Det förekom väsentliga eftersläpningar i grundbokföringen under åren 2008 och 2009. Faktureringen sköttes på ett sätt som inte varit förenligt med god redovisningssed. Det saknades underlag för det som hade fakturerats och uppgift om tidsperioder som avsågs. Av faktureringen under år 2008 på drygt 3,5 mnkr avsåg 3,2 mnkr fakturering för år 2007. I bokslutet för 2008 togs inte någon interimpost upp för upplupna intäkter för utförda tjänster under räkenskapsåret. Eftersläpningen av faktureringen var möjlig genom att bolaget löpande fick förskott från en av sina kunder, aktiebolaget NFTAB. Mottagna förskott och avräkningen via faktureringen bokförde bolaget på ägarens avräkningskonto. Den eftersläpande faktureringen ledde till att redovisningen av mervärdesskatt skedde året efter det år då tjänsterna

tillhandahölls. Den tidigare redovisningskonsultens sjukdom och bortgång samt ett byte av redovisningskonsult under år 2009 bidrog till eftersläpningarna.

Det fanns väsentliga brister i redovisningen av förskott till anställda och av deras semesterlöner. Transaktionerna bokfördes löpande på ägarens avräkningskonto. Bristfälliga avstämningar av avräkningskontot ledde till felaktiga kontrolluppgifter för de anställda.

3 Allmänt om en revisors skyldighet att dokumentera sina revisioner

En auktoriserad eller godkänd 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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. 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 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 åtgärder 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.

4 Närståendetransaktioner (försäljningsbolaget)

I dokumentationen för försäljningsbolaget för räkenskapsåret 2007/2008 finns det på ett arbetsblad om rörelsens intäkter antecknat beloppet 1,4 mnkr. På arbetsbladet är också antecknat att A-son hade gått genom samtliga fakturor och funnit att det fanns några glapp i fakturornas nummerserie vilka avsåg fakturor som aldrig hade blivit utfakturerade. På ett arbetsblad om kundfordringar finns det en anteckning av innebörd att faktureringen hade gjorts i två olika program, att A-son hade granskat verifikaten månaderna september 2007–januari 2008 och att vissa fakturor inte var intäktsförda. I en kundreskontra per den 31 augusti 2008 finns det uppgifter om kundernas namn, fakturadatum och belopp men inga uppgifter om huruvida faktur-

¹ 4 § hade före den 1 augusti 2013 beteckningen 5 §.

rorna var betalda eller inte. Av kundreskontran jämförd med A-sons arbetsblad kan utläsas att kundfakturor för omkring 787 tkr i huvudsak var utställda på närstående aktiebolag såsom S-gatukök, P-norrvakt² och A-mekaniska. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde några kontroller av att kundfordringarna var betalda.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2008/2009 finns det på ett arbetsblad om rörelsens intäkter antecknat att en stor del av intäkterna kom från närstående bolag och att intäkterna motsvarade bokförda kostnader i de bolagen. På ett arbetsblad om kundfordringar finns det antecknat att det flesta fordringarna var reglerade. I en kundreskontra per den 31 augusti 2009 finns det uppgifter om kundernas namn, fakturadatum och belopp men inga uppgifter om huruvida fakturorna var betalda eller inte. Utöver anteckningen om att de flesta fordringarna var reglerade ger dokumentationen inget besked om huruvida A-son verkligen utförde någon kontroll av att kundfordringarna var betalda. Enligt en sammanställning i tabellform med rubriken Fakturerat (försäljningsbolagets namn) – P-norrvakt³ avsåg de större fakturorna till stor del konsultarvoden. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son tog reda på vad för slags konsulttjänster det var fråga om.

A-son har uppgett följande.

Försäljningsbolaget redovisade för räkenskapsåret 2007/2008 en nettoomsättning om 1,4 mnkr. Det var en avsevärd ökning mot tidigare år. Han bedömde därför att det inte fanns någon anledning att granska den brutna nummerserien ytterligare. I fråga om betalningskontrollen av fakturorna fokuserade han sin granskning i huvudsak på en gammal fordran om 282 tkr på det närstående aktiebolaget S-gatukök. Att de flesta andra fordringarna var betalda kontrollerade han med den dåvarande redovisningsassistenten. Någon dokumentation från genomgången med redovisningsassistenten finns inte. Han initierade en genomgång av verifikaten för månaderna september 2007–januari 2008. Det berodde på att bokföringen fram till och med januari 2008 hade skötts på annat håll. En mycket erfaren redovisningskonsult hos det tidigare revisionsbolaget gjorde genomgången av perioden. Hon uppmärksammade att vissa intäkter inte var bokförda. Det fanns inga indikationer på att det skulle ha funnits några andra fakturor som inte var bokförda.

Räkenskapsåret 2008/2009 fakturerade försäljningsbolaget det närstående aktiebolaget A-mekaniska för tjänster som var utförda av försäljningsbolagets verkställande direktör. Därtill kom att försäljningsbolaget hyrde ut ett antal maskiner och fordon till A-mekaniska. Han konstaterade att fakturorna för de utförda tjänsterna hade blivit kostnadsförda hos och betalda av de närstående aktiebolagen A-mekaniska och P-norrvakt. Fakturorna hade personer som var delägare i de bolagen attesterat. Han gjorde bedömningen att ingen av de personerna skulle ha godtagit att betala fakturorna till försäljningsbolaget om bolaget inte hade utfört några tjänster. Delägarna i de närstående bolagen hade också reklamerat fakturor från försäljningsbolaget. Nämnda förhållanden utgjorde tillräckliga revisionsbevis för att försäljningsbolaget hade utfört de fakturerade tjänsterna och att affärerna var

² I reskontran anges ett tidigare bolagsnamn för P-norrvakt. Enligt ett utdrag ur Bolagsverkets näringslivsregister har bolaget namnändrat tre gånger sedan år 2000.

³ I sammanställningen anges ett tidigare bolagsnamn för P-norrvakt. Se föregående not.

gjorda på marknadsmässiga villkor. Genom att granska en kundreskontra den 12 november 2009 förvissade han sig om att alla kundfordringar, utom fyra fakturor om totalt 11 tkr, var betalda per balansdagen den 31 augusti 2009. På det nya året gick han igenom fakturajournaler för att kontrollera om det fanns kreditfakturor. Den åtgärden framgår inte av hans dokumentation. Av försäljningsbolagets nettoomsättning räkenskapsåret 2008/2009 om 3,4 mnkr uppgick försäljningen till A-mekaniska till 1,5 mnkr och till P-norrvakt till 1,3 mnkr. Detta framgår av hans dokumentation. Sammantaget hade han tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera balansposten kundfordringar.

RN gör följande bedömning.

Enligt en kundreskontra den 31 augusti 2008 jämförd med A-sons arbetsblad fanns det vid denna tidpunkt kundfakturor som uppgick till omkring 787 tkr och som i huvudsak var utställda på närstående aktiebolag. En revisor ska enligt RS⁴ 200 *Mål och generella principer för en revision* p. 6 planera och genomföra sin revision med en professionellt skeptisk inställning väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att årsredovisningen innehåller väsentliga fel.⁵ I bilagan till RS 240 *Oegentligheter och fel* anges transaktioner med närstående som ett exempel på ett förhållande som ökar risken för oegentligheter eller fel.⁶ Som anges i RS 550 *Närstående parter* p. 6SE behöver revisorn vara medveten om att en transaktion med en närstående part kan ha andra motiv än vanliga affärsmässiga överväganden.⁷ Detta gäller inte minst om transaktionen ligger utanför den normala affärsverksamheten. Det är därför särskilt angeläget att en revisor vid granskningen av transaktioner med närstående parter intar en professionellt skeptisk inställning. Detta gäller särskilt ett ägarlett bolag som försäljningsbolaget där den interna kontrollen kan ha varit mindre god. A-son var alltså skyldig att ägna de omfattande närståendetransaktionerna räkenskapsåren 2007/2008 och 2008/2009 särskild uppmärksamhet.

I dokumentationen för de två räkenskapsåren finns emellertid ingenting som tyder på att A-son utökade sina granskningsinsatser eller på något annat sätt gjorde några särskilda överväganden av vad huvudparten av de redovisade kundfordringarna hade för verklig innebörd. Utöver anteckningen i dokumentationen för räkenskapsåret 2008/2009 om att de flesta kundfordringarna var reglerade, finns det inget i dokumentationen för något av de två räkenskapsåren som talar för att han vidtog några egentliga åtgärder för att försäkra sig om att kundfordringarna var betalda. RN noterar exempelvis att han, såvitt dokumentationen utvisar, inte försökte utreda varför det fanns glapp i fakturornas nummerserie.

⁴ RN hänvisar i beslutet genomgående till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom det regelverket gällde vid revisionerna som provas i beslutet. För revisioner av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället ISA (International Standards on Auditing).

⁵ Motsvarande bestämmelse finns i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15.

⁶ Motsvarande information finns i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* bilaga 1.

⁷ En bestämmelse med liknande innehåll finns i ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. A27.

Frågan är då om A-son genom sina yttranden till RN likväl har gjort sannolikt att han genomförde en tillräcklig granskning av om kundfordringarna var affärsmässiga, tillförlitliga och betalda och att intäktsredovisningen var fullständig. Enligt RN:s mening är så inte fallet, eftersom uppgifterna som han har lämnat till RN i dessa delar saknar tillräcklig konkretion.

RN:s slutsats blir därför att A-sons granskningsinsatser avseende bolagets kundfordringar och intäkter för räkenskapsåren 2007/2008 och 2008/2009 var otillräckliga (se redogörelsen för bevisbörderegeln i avsnitt 3). Som en följd av detta hade A-son inte för något av de två räkenskapsåren tillräckliga underlag för att kunna bedöma om redovisningen gav en rättvisande bild av försäljningsbolagets resultat och ställning. Han hade därför inte heller för något av räkenskapsåren grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Brister i bokföringen (entreprenadbolaget)

I dokumentationen för räkenskapsåret 2007 finns en bokföringsorder daterad den 21 juli 2008 som visar att en intäkt om 3,2 mnkr bokfördes per den 31 december 2007. På en resultatrapport som är uttagen den 21 juli 2008 finns det vid personalkostnader antecknat personal uthyrd till NFTAB för 3,2 mnkr. *Entreprenadbolagets* nettoomsättning uppgår enligt resultatrapporten till 1,3 mnkr medan nettoomsättningen enligt årsredovisningen för 2007 uppgår till 4,5 mnkr.

I dokumentationen för år 2008 finns det i ett brev ställt till styrelsen den 21 december 2009 noterat att bolaget per den 21 december 2009 kompletterade med två lönekörningar från december 2008 uppgående till en bruttolönekostnad om 304 tkr. Lönekörningarna hade tidigare inte varit bokförda i bolaget.

I årsredovisningen för år 2009 redovisas en nettoomsättning om 4,6 mnkr. På ett arbetspapper om intäktsavräkning med aktiebolaget NFTAB, daterat den 4 augusti 2010, finns det antecknat att intäkter för personaluthyrning enligt ett avtal var 4,6 mnkr, att entreprenadbolaget under året fakturerade NFTAB för 2,1 mnkr och att det fanns kvar att fakturera 2,5 mnkr jämte mervärdesskatt.

A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2007–2009 innehåller inga anmärkningar på eftersläpningar i bokföringen.

A-son har uppgett följande.

Bolagets uthyrning var nästan uteslutande inriktad på ett bolag, NFTAB. De brister som Skatteverket identifierade i form av eftersläpande fakturering och eftersläpande redovisning av löner noterade även han vid sin granskning. Det påpekade han för företagsledningen. Av samma anledning anmärkte han i sina revisionsberättelser på för sent redovisade skatter och avgifter. Bristerna bestod i att intjänade intäkter inte fakturerades inom rimlig tid utan enbart bokfördes via ett avräkningskonto. Det kunde hända att en faktura avsåg en tjänst ett helt år tidigare. Detta ledde till försenad redovisning av mervärdesskatt. Bolaget klarade likviditeten genom att NFTAB förskotterade entreprenadbolagets löner och andra

utgifter. Betalningarna bokfördes via avräkningskontot. Lönerna bokfördes som löneförskott i balansräkningen trots att de redan var intjänade, vilket ledde till att bolagets redovisning av källskatt och arbetsgivaravgifter försenades. Bolagets sena fakturering medförde inte att den löpande bokföringen i sig inte uppfyllde bokföringslagens (1999:1078) krav. Den uppfattningen grundade han på bestämmelsen i 5 kap. 2 § andra stycket bokföringslagen.⁸ Avtalet med NFTAB innebar att intäkterna bestod av bolagets totala personalkostnader med ett procentuellt vinstpåslag. Därmed kunde styrelsen följa bolagets ekonomiska utveckling trots att faktureringen släpade efter. Intäkterna periodiserades i samband med boksluten så att de blev korrekta.

Han ansåg inte att det förelåg någon risk för bokföringsbrott. Därmed fanns det inte skäl att vidta några åtgärder med anledning av brottsmisstanke.

Han påtalade bristerna med den eftersläpande faktureringen muntligen för företagsledningen vid varje bokslutsgenomgång. Han kunde inte konstatera någon förbättring. Det bidrog till att han senare avsåg sig revisionsuppdraget.

RN gör följande bedömning.

Av dokumentationen framgår att entreprenadbolaget räkenskapsåren 2007–2009 dröjde avsevärt med att bokföra affärshändelser som, inte minst sett till bolagets resultat, uppgick till väsentliga belopp.

Ett företag ska enligt 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i bl.a. 5 kap. 2 § samma lag. Av 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen framgår att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Kravet på att bokföra ”så snart det kan ske” innebär enligt Bokföringsnämndens allmänna råd om löpande bokföring, att bokföring måste ske så snart bolaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra händelserna på ett godtagbart sätt.⁹ Enligt lagparagrafens andra stycke får affärshändelserna bokföras senare om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed. Förhållanden som kan motivera viss fördröjning kan vara semester, sjukdom eller arbetsbelastning. Enligt de allmänna råden från Bokföringsnämnden ska händelser som har inträffat under en kalendermånad dock bokföras senast vid utgången av den påföljande månaden. Längre tidsförskjutningar än så får godtas endast vid särskilda hinder av tillfällig natur.¹⁰

Enligt 9 kap. 42 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor som finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i paragrafen angivna brott såsom bokföringsbrott vidta de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Först ska revisorn i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Detta behöver revisorn dock inte göra om det kan antas att styrelsen

⁸ Av den bestämmelsen följer att affärshändelser får bokföras senare än normalt om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed.

⁹ BFNAR 2001:2 p. 7.

¹⁰ BFNAR 2001:2 p. 9 och 11.

inte skulle vidta 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 det att revisorn har underrättat styrelsen ska han eller hon i en särskild handling till en åklagare redogöra för brottsmisstanken och ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra någon anmälan till en 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 en polismyndighet eller en åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

Enligt RN:s uppfattning hade entreprenadbolaget åren 2007–2009 inte upprättat sin bokföring på det sätt som bokföringslagen föreskriver. Bristerna var allvarliga. A-son var därför skyldig att anmärka på eftersläpningarna i bokföringen i sina revisionsberättelser. Genom att underlåta det har han åsidosatt god revisionssed.

Entreprenadbolagets underlåtenhet att bokföra affärshändelser uppgående till väsentliga belopp i rätt tid alla tre räkenskapsåren medförde att det inte var möjligt att mellan boksluten kontrollera fullständigheterna i bokföringsposterna eller att få en tillförlitlig överblick av verksamhetens förlopp, ställning och resultat. Under dessa förhållanden kunde det misstänkas att någon person i bolagets ledning hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Det måste A-son ha insett. Genom underlåta att vidta de åtgärder vid brottsmisstanke som han var skyldig att vidta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulagret (maskinbolaget)

Maskinbolaget redovisar för båda räkenskapsåren 2007 och 2008 varulagret med 1,1 mnkr. Detta motsvarade 87 respektive 94 procent av balansomslutningarna.

I årsredovisningen för år 2007 finns det en upplysning om att bolaget efter balansdagen avvecklade verksamheten och överlät hela varulagret till bokfört värde till delägaren i försäljningsbolaget. Där finns också en upplysning om att försäljningsbolaget hade övertagit övriga delägars aktier i maskinbolaget. Försäljningsbolaget blev därmed moderbolag till maskinbolaget.

A-sons dokumentation för varulagret för räkenskapsåret 2007 omfattar ett arbetsblad om bokslut på vilket han noterade att den tidigare revisorn på telefon den 17 mars 2008 uppgav att han hade gjort en noggrann kontrollgranskning av lagret den 31 december 2006, att värderingen var korrekt och att förbrukningen under året hade varit marginell. På en handling benämnd specifikation finns noteringar om att det inventerade värdet avser inköpspris, "Enligt varulagerlista" och om beloppet 1,1 mnkr. Det saknas uppgift om granskningsåtgärder av varulagrets existens och värde för räkenskapsåret 2007.

Dokumentationen för varulagret för räkenskapsåret 2008 innehåller en specifikation liknande den som upprättades för 2007. På en årsredovisningsbilaga för posten lager finns det antecknat "Överlåtelseavtal?". I en promemoria har A-son som svar på frågan om hela lagret har inventerats antecknat: "Nej, han skall inventera v 11,

bara lite sent, påstår dock att lagret har ett betydligt högre värde om än svetstråden inte går att sälja till industrin pga dålig kvalitet. Han säger sig dock ha tecknat avtal med (utbildningsanordnaren L:s namn) mfl utbildningsanordnare och skall kunna sälja lagret för ca 2,4 mkr.” I samma handling finns det antecknat att A-son skulle be om att få kopior av avtalen. I en annan handling, benämnd Sammanfattning av väsentliga granskningsnoteringar, finns det anteckningar om att den tidigare revisorn i samband med 2006 års bokslut hade utfört en ordentlig kontrollgranskning av lagrets existens och värde och att lagrets obefintliga omsättningshastighet talade för att lagret borde skrivas ned av inkuransskäl. Det saknas uppgift om granskningsåtgärder av varulagrets existens och värde för räkenskapsåret 2008.

I årsredovisningen för 2008 finns en upplysning om att styrelsen bedömde att det fanns ett betydande övervärde i bolagets varulager.

A-son har uppgett följande.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 lämnas som en väsentlig händelse efter räkenskapsårets utgång en upplysning om överlåtelsen av varulagret till moderbolaget (försäljningsbolaget). Av olika anledningar blev beslutet aldrig bekräftat i en skriftlig handling. Varulagret kom av förbiseende att ingå i maskinbolagets balansräkning även per den 31 december 2008. Företagsledningen agerade dock med utgångspunkt i att beslutet om överlåtelsen gällde. När försäljningen kom i gång i oktober 2008, redovisades den därför i moderbolaget. Det var han inledningsvis omedveten om. Han informerades om att försäljningen hade kommit igång och att den koncerninterna lageröverlåtelsen skulle fullföljas under år 2009 i enlighet med tidigare fattade beslut. Han kunde därför acceptera ett oförändrat lagervärde i bolagets balansräkning per den 31 december 2008. Under sommaren 2009 bokfördes överlåtelsen i båda bolagen med bokföringsordrar som underlag. Något skriftligt avtal eller någon faktura upprättades aldrig.

Han kontrollerade varulagrets existens i april 2008. Då hade han tillgång till maskinbolagets inventeringslistor från den 31 december 2007. På lagret kontrollerade han tio procent av den huvudsakliga varugruppen svetstråd och kunde uppskatta att den totala mängden svetstråd var rimligt upptagen i bokföringen. Han noterade att inget köp och ingen försäljning var bokförd perioden januari–april 2008. Noteringarna av sina stickprov gjorde han på inventeringslistorna. Han tog aldrig några kopior av listorna med de gjorda noteringarna. I april 2008 kontaktade han den tidigare revisorn i bolaget. Denne intygade att han hade granskat prissättningen av det lager som redovisades per balansdagen den 31 december 2007 utan anmärkning. I samtalet nämnde den tidigare revisorn också att granskningen den 31 december 2006 hade varit noggrann. Den tidigare revisorn bedömde inte att det vid utgången av år 2007 förelåg någon inkurans av betydelse. Därmed kunde han acceptera värderingen av varulagret per den 31 december 2007.

Sedan maskinbolaget hade blivit ett helägt dotterbolag till försäljningsbolaget informerades företagsledningen honom om sitt beslut att avveckla varulagret och verksamheten. Upplysningarna i 2007 års årsredovisning överensstämde därmed med den information han hade fått. De upplysningarna föranledde ingen ytterligare granskning från hans sida. Han inser att hans dokumentation av alla beslut som han

fick ta del av om avveckling av verksamheten och om överlåtelse av varulager är otillräcklig. Han slutsats var att informationen från behöriga personer utgjorde tillräckliga revisionsbevis för att kunna acceptera uppgifterna i förvaltningsberättelsen.

Noteringen om åldersinkurans i 2008 års dokumentation gjorde han under ett inledande skede av sin granskning. Innehållet i noteringen berodde på att han trodde att ett helt år hade gått utan att någon försäljning av lagret hade skett. Han konstaterade senare att moderbolaget hade sålt varor ur varulagret med en bruttovinstmarginal på cirka 20 procent. Det var den försäljningen som låg till grund för maskinbolagets slutsats att det fanns ett övervärde i bolagets varulager. Han bedömde därmed att det inte fanns grund för en nedskrivning. Han dokumenterade inte sina bedömningar.

Maskinbolaget ingick aldrig något skriftligt avtal om försäljning av lagret med utbildningsanordnaren L eller någon annan utbildningsanordnare. Det fanns inte behov av någon mer granskning av lagrets existens och värde med hänsyn till att företagsledningen hade bekräftat att lagret skulle överlåtas till moderbolaget för bokfört värde.

RN gör följande bedömning.

A-sons första revision av maskinbolaget gällde räkenskapsåret 2007. Han valdes till revisor i bolaget i april 2008, alltså efter räkenskapsårets utgång. Enligt RS 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balans* p. 2 a ska en revisor vid en förstagångsrevision skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period.¹¹ Ett sätt att göra det på kan enligt samma RS p. 6 vara att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper.¹²

Lagret var en väsentlig balanspost båda räkenskapsåren 2007 och 2008. År 2007 var dessutom en förstagångsrevision. Det var därför av särskild vikt att ägna posten uppmärksamhet och att skaffa godtagbara revisionsbevis för att kunna bedöma lagrets existens och värde.

Av A-sons dokumentation kan emellertid inte utläsas att han gjorde någon självständig granskning av varulagrets existens eller värde vare sig räkenskapsåret 2007 eller 2008. Det revisionsbevis som finns i hans dokumentation i form av en anteckning från ett telefonsamtal våren 2008 med den tidigare revisorn handlar om förhållanden per balansdagen för räkenskapsåret 2006. A-son har inte heller genom det han anfört hos RN gjort sannolikt att han för något av de båda räkenskapsåren genomförde en godtagbar granskning av varulagrets existens och värde. RN:s slutsats är att hans granskning för båda räkenskapsåren var bristfällig (se redogörelsen för bevisbörderegeln i avsnitt 3). Av detta följer att han heller inte hade underlag för att godta styrelsens uppgift i 2008 års årsredovisning om att fanns ett betydande övervärde i lagret. Lagret var en väsentlig balanspost. A-son saknade därmed grund

¹¹ En bestämmelse med motsvarande innebörd finns i ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balans* p. 3.

¹² Motsvarande bestämmelse finns i ISA 510 p. 6 och A4.

för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för de två räkenskapsåren 2007 och 2008. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions-sed.

Fastän det finns en upplysning i 2007 års årsredovisning om att maskinbolaget efter räkenskapsårets utgång hade överlåtit hela varulagret till försäljningsbolaget godtog A-son att varulagret redovisades i maskinbolagets balansräkning också för räkenskapsåret 2008. Därmed innehåller årsredovisningen för 2008 ett väsentligt fel. Eftersom felet gällde en väsentlig balanspost utgjorde detta ett ytterligare skäl för honom att avstå från att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar.

7 Kontrollbalansräkningar och fortsatt drift

7.1 Maskinbolaget – dokumentation och yttranden

Maskinbolagets eget kapital understeg vid utgången av vart och ett av räkenskapsåren 2007–2009 hälften av det registrerade aktiekapitalet om 600 tkr. Per balansdagarna uppgick det egna kapitalet sålunda till 32 tkr, 131 tkr respektive 108 tkr. Bolagets redovisade resultat var för de tre åren minus 424 tkr, plus 98 tkr respektive minus 23 tkr.

I årsredovisningarna för åren 2007–2009 finns upplysningar om att det egna kapitalet understeg registrerat aktiekapital. Maskinbolaget fick enligt årsredovisningarna för åren 2007 och 2009 aktieägartillskott med 500 tkr. För åren 2008 och 2009 finns i årsredovisningarna noteringar av innebörd att styrelsen bedömde att respektive balansräkning kunde jämföras med en kontrollbalansräkning och att bolaget var likvidationspliktigt på grund av kapitalbrist. Maskinbolagets styrelse undertecknade årsredovisningarna för åren 2008 och 2009 den 29 april 2009 respektive den 7 juni 2010. Av de tecknade bevisen på de båda årsredovisningarnas framsidor följer att årsstämorna hölls samma dagar.

I 2008 års årsredovisning finns en upplysning om att styrelsen bedömde att det fanns ett betydande övervärde i bolagets varulager med tillägget att övervärdet inte kunde beaktas i en kontrollbalansräkning på grund av svårigheten att bedöma när det kunde realiseras.

I dokumentationen för båda räkenskapsåren 2007 och 2008 antecknade A-son att maskinbolagets fortlevnadsmöjligheter var beroende av att varulagret kunde avyttras så snart som möjligt till ett acceptabelt pris och att det pågick aktiviteter för att detta skulle kunna ske. Därutöver har A-son för åren 2007–2009 inte dokumenterat några överväganden eller andra noteringar om riktigheten i antagandet om bolagets fortsatta drift.

A-son har uppgett följande.

Han har för vart och ett av räkenskapsåren 2007–2009 muntligen informerat styrelsen om dess skyldigheter enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen och styrelseledamöternas eventuella personliga betalningsansvar. Av upplysningarna i förvaltningsberättelserna framgick att styrelsen var medveten om sina skyldigheter i

fråga om kontrollbalansräkning och likvidation. Styrelsen kunde ha satt ned aktiekapitalet om 600 tkr för att på så sätt täcka förlusterna och undanröja dess skyldigheter enligt aktiebolagslagen. Han gjorde därför inga anmärkningar i sina revisionsberättelser. Någon skriftlig dokumentation från samtalen med styrelsen finns inte. Han övervägde att anmärka på styrelseledamöternas personliga betalningsansvar för maskinbolagets skulder i revisionsberättelsen men gjorde det aldrig med hänsyn till den information som redan fanns i årsredovisningen. Härtill kommer att år 2009 fick bolaget ett aktieägartillskott av försäljningsbolaget om 500 tkr och att samma år redovisades varulagret som en tillgång i försäljningsbolaget. Ett nedsatt aktiekapital skulle därvid ha läkt kapitalbristen.

Hans överväganden om antagandet om fortsatt drift grundade sig på att ägaren skulle avveckla verksamheten och att fordringsägarna skulle få betalt. Försäljningen av varulagret var ett led i detta. Han gjorde också bedömningen att försäljningsbolaget vid behov skulle bistå med kapital. Dessutom kunde, som nämnts, aktiekapitalet sättas ned. Han såg därför inte att det fanns några väsentliga osäkerhetsfaktorer kopplade till maskinbolagets förmåga att överleva. Frågan om fortsatt drift behövde därför inte tas upp i revisionsberättelsen.

7.2 Entreprenadbolaget – dokumentation och yttranden

Entreprenadbolagets registrerade aktiekapital uppgick för räkenskapsåren 2007–2009 till 100 tkr. Per balansdagarna uppgick det egna kapitalet till minus 414 tkr för år 2007, till minus 687 tkr för år 2008 och till minus 1,9 mnkr för år 2009. Per var och en av balansdagarna var alltså det registrerade aktiekapitalet helt förbrukat. Bolaget redovisade resultat var för de tre åren plus 113 tkr, minus 273 tkr respektive minus 1,3 mnkr.

RN har även tagit in dokumentationen för räkenskapsåret 2006. RN kan konstatera att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat även för räkenskapsåren 2005 och 2006.

I årsredovisningarna för alla åren 2007–2009 finns det en upplysning om att aktiekapitalet var till mer än hälften förbrukat och att styrelsen var införstådd med sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen. I revisionsberättelserna för åren 2007 och 2008 anmärkte A-son på att entreprenadbolagets svaga ekonomiska ställning borde föranleda bolagsstämman att pröva frågan om likvidation av bolaget. I revisionsberättelsen för år 2009 anmärkte A-son även på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats trots att bolaget var skyldigt att göra det.

I dokumentationen finns inga noteringar om att A-son upplyste entreprenadbolagets ledning om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning eller att han med ledningen tog upp frågan om riktigheten i antagandet om fortsatt drift. Dokumentationen innehåller inte heller några kontrollbalansräkningar. Den innehåller inte heller några överväganden eller noteringar om frågan om fortsatt drift.

A-son har uppgett följande.

Han informerade styrelsen varje år muntligen om dess skyldigheter enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen att upprätta kontrollbalansräkning och att vidta de åtgärder som krävs i samband med det. Detta skedde vid genomgångarna av slutrevisionerna. Styrelsen uppgav varje gång att man av kostnadsskäl valde att inte upprätta någon kontrollbalansräkning. För vart och ett av åren anmärkte han i revisionsberättelserna på att bolagets egna kapital var förbrukat och att bolagsstämman skulle pröva frågan om att likvidera bolaget. I hans revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009 anmärkte han dessutom på att bolaget inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning.

Som vald revisor i bolaget i mer än tio år kunde han konstatera att bolaget hela tiden hade en svag ekonomi men ändå hade förmågan att fortleva och att betala betydande fordringsägare. Vid slutgenomgångarna med företagsledningen fick han varje år information om händelser på det nya året. Informationen innehöll en något säkrare bedömning av tolv månadersperioden eftersom genomgångarna hölls relativt långt in på det nya året. Sammantaget gjorde han för respektive räkenskapsår bedömningen att han kunde acceptera antagandena om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningarna.

7.3 RN:s bedömning

Kontrollbalansräkningar

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska styrelsen genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, vid s.k. kritisk kapitalbrist. Att en kontrollbalansräkning ska upprättas genast anses innebära att det ska ske inom högst ett par månader. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag framgår att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen. Om någon kontrollbalansräkning inte har upprättats, ska revisorn därför anmärka i revisionsberättelsen på styrelsens underlåtenhet följa aktiebolagslagens föreskrifter. Det enda sättet som ett bolag kan visa att kapitalbristen är läkt på är genom en reviderad första kontrollbalansräkning eller en med den jämförd balansräkning i en reviderad årsredovisning. Skyldighet för revisorn att anmärka i revisionsberättelsen kvarstår varje år som styrelsen har brutit mot aktiebolagslagen. Att nöja sig med att det finns en upplysning i årsredovisningen om att det egna kapitalet är förbrukat och att bolaget är likvidationspliktigt eller att ange det i revisionsberättelsen, är inte detsamma som att anmärka på att aktiebolagslagen inte har följts. En revisor som anser att det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet (kritisk kapitalbrist) ska i första hand uppmana styrelsen att genast upprätta och låta revisorn granska en första kontrollbalansräkning. Om så inte sker, ska revisorn anmärka i sin revisionsberättelse på att styrelsen inte har följt aktiebolagslagens föreskrifter.

Utvisar en reviderad kontrollbalansräkning att det egna kapitalet, beräknat på visst sätt, understiger hälften av aktiekapitalet, ska styrelsen enligt 25 kap. 15 § aktiebolagslagen snarast möjligt kalla till en första kontrollstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation. Om kontrollstämman inte beslutar att bolaget ska gå i

likvidation och den första kontrollbalansräkningen inte utvisar att det egna kapitalet vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet, ska enligt 25 kap. 16 § en andra kontrollstämma på nytt pröva om bolaget ska gå i likvidation. Den andra kontrollstämman ska hållas inom åtta månader från den första. På den andra kontrollstämman ska en reviderad andra kontrollbalansräkning läggas fram. En revisor måste vara aktiv och följa upp så att styrelsen handlar enligt detta handlingsmönster och vid behov påminna den om dess skyldigheter.

Av *maskinbolagets* årsredovisning för räkenskapsåret 2007 framgick det att bolaget hade fått ett aktieägartillskott om 500 tkr men att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet om 600 tkr per balansdagen ändå var förbrukat. I årsredovisningen fanns också en upplysning om att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet var förbrukat. Styrelsen undertecknade årsredovisningen i slutet av maj 2008 och A-son undertecknade sin revisionsberättelse en dryg månad senare. Försommaren 2008 stod det alltså klart för A-son att styrelsen genast skulle upprätta och låta honom granska en kontrollbalansräkning. Han skulle därför utan dröjsmål ha stött på styrelsen om denna skyldighet.

I årsredovisningen för år 2008, undertecknad av styrelsen i mars 2009, finns det noteringar av innebörd att balansräkningen skulle jämföras med en kontrollbalansräkning. I så måtto synes alltså en kontrollbalansräkning ha kommit att upprättas. I förhållande till den kapitalbrist som uppmärksammades redan under första halvåret 2008 upprättades denna kontrollbalansräkning emellertid alldeles för sent. Det skulle A-son ha anmärkt på i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008. Någon sådan anmärkning gjorde han inte.

Av 2008 års årsredovisning framgår det att det egna kapitalet per balansdagen understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Detta synes ha föranlett styrelsen att i årsredovisningen anteckna att balansräkningen skulle jämföras med kontrollbalansräkning. Styrelsen skulle emellertid ha gjort mera än så; eftersom årsstämman den 29 april 2009 inte beslutade att maskinbolaget skulle gå i likvidation, skulle det inom åtta månader från stämman hållas en andra kontrollstämma vid vilken en ny reviderad andra kontrollbalansräkning skulle läggas fram. A-son var därför skyldig att uppmana styrelsen, att upprätta en andra kontrollbalansräkning och låta honom granska den och att kalla till en andra kontrollstämma. Nästföljande bolagsstämma var årsstämman den 7 juni 2010. Den hölls mer än 13 månader efter den föregående årsstämman. En andra kontrollstämma hölls alltså inte inom föreskriven tid. Det skulle A-son ha anmärkt på i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009. Någon sådan anmärkning gjorde han inte.

Genom att inte vidta någon av de redovisade åtgärderna har A-son åsidosatt god revisionssed.

När det sedan gäller *entreprenadbolaget* framgår det av utredningen att det egna kapitalet var förbrukat i vart fall vid utgången av räkenskapsåren 2005–2009. A-son var därför för vart och ett av åren 2007–2009 skyldig att uppmana styrelsen att upprätta och låta honom granska en kontrollbalansräkning. Och om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att styrelsen inte hade

följt aktiebolagslagens föreskrifter. Några sådana anmärkningar gjorde han inte för räkenskapsåren 2007 och 2008. Genom att inte för något av de två åren vidta någon av de redovisade åtgärderna har han åsidosatt god revisionssed.

Fortsatt drift

En av de grundläggande redovisningsprinciperna som anges i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) är principen om fortsatt drift. Enligt *RS 570 Fortsatt drift* p. 2 ska en revisor överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare ska revisorn enligt p. 30 avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor som hänför sig till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet. Av p. 32 följer att 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. Oberoende av om revisorn finner att upplysningarna är tillräckliga eller inte, ska revisorn enligt p. 33 ta in en upplysning i revisionsberättelsen som fäster uppmärksamheten på den väsentliga osäkerhetsfaktorn. Om bolaget inte har lämnat tillräckliga upplysningar i årsredovisningen, ska revisorn enligt p. 34 göra ett uttalande med reservation eller uttala en avvikande mening beroende på vad som är lämpligt. Revisorn ska enligt p. 35 också uttala en avvikande mening, om bolaget enligt revisorns bedömning inte kommer att kunna fortsätta sin verksamhet och årsredovisningen har upprättats på basis av antagandet om fortsatt drift.¹³

I båda bolagens årsredovisningar för räkenskapsåren 2007–2009 anges det att de är upprättade enligt årsredovisningslagen. Av årsredovisningarna kan inte utläsas annat än att bolagen förutsattes fortsätta sina verksamheter. *Maskinbolaget* redovisade en nettoomsättning för 2007 som var mycket marginell och för de två påföljande åren ingen nettoomsättning alls. Bolagets resultat var negativt åren 2007 och 2009. *Entreprenadbolagets* resultat för åren 2008 och 2009 var kraftigt negativt.

Varken maskinbolagets eller entreprenadbolagets egna kapital nådde något av de tre räkenskapsåren 2007–2009 upp till halva det registrerade aktiekapitalet. Så var fallet trots att maskinbolaget erhöll aktieägartillskott om 500 tkr räkenskapsåren 2007 och 2009. För entreprenadbolaget hade det egna kapitalet varit negativt ända sedan 2005.

Förhållandena var därmed sådana att det fanns anledning för A-son att överväga det riktiga i att företagsledningarna tillämpade antagandet om fortsatt drift när årsredovisningarna upprättades. Det fanns också anledning att överväga om det förelåg några väsentliga osäkerhetsfaktorer om bolagens förmåga att fortsätta sina verksamheter som det behövde upplysas om i årsredovisningarna.

A-son har uppgett att han gjorde vissa överväganden. Han dokumenterade dock inte några överväganden i samband med sina revisioner. Han har inte heller genom sina

¹³ Motsvarande bestämmelser finns i ISA 570 *Fortsatt drift* p. 6 och 18–21.

uppgifter i RN gjort sannolikt att han gjorde några godtagbara överväganden (se redogörelsen för bevisbörderegeln i avsnitt 3). RN utgår därför från att han inte heller hade tillräckliga underlag för att kunna goda företagsledningarnas antagande om fortsatt drift. Genom att ändå göra det för både maskinbolaget och entreprenadbolaget för räkenskapsåren 2007–2009 har han åsidosatt god revisions-sed.

8 För sent avlämnade årsredovisningar (entreprenadbolaget)

Årsredovisningarna för *entreprenadbolaget* upprättades för räkenskapsåren 2008 den 22 januari 2010 och 2009 den 26 oktober 2010. A-son anmärkte i sina revisionsberättelser för båda åren på att årsredovisningen inte hade upprättats inom föreskriven tid.

Dokumentation innehåller inga noteringar om att A-son var i kontakt med styrelsen eller att han på annat sätt agerade för att få del av årsredovisningarna i tid. Det finns inte heller några noteringar om orsakerna till förseningarna.

A-son har uppgett följande.

Hans rutin var att efterlysa materialet senast två veckor innan tidsfristen för att hålla bolagsstämma löpte ut. Han ringde i fråga om 2008 års årsredovisning till företagsledaren i mitten av juni 2009. Företagsledaren hänvisade då till att redovisningskonsulten inte var klar med bokslutet. Han kontaktade redovisningskonsulten som i sin tur meddelade att han väntade på väsentlig information från företagsledaren. Då fick han också veta att entreprenadbolagets tidigare redovisningskonsult hastigt hade avlidit och med kort varsel ersatts med en ny. I oktober 2009 fick han i alla fall veta att det fanns ett utkast till en årsredovisning. När det gäller 2009 års årsredovisning fick han veta av redovisningskonsulten att det fanns ett utkast den 31 augusti 2010.

Han ansåg inte att han var skyldig att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Förseningarna anmärkte han dock på i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2008 och 2009.

RN gör följande bedömning.

En ordinarie bolagsstämma ska enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen hållas inom sex månader från utgången av ett räkenskapsår (årsstämman). Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Av detta följer att räkenskapshandlingarna och revisionsberättelsen ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen lämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att en revisor är förpliktigad att vara aktiv med att följa upp bolagets styrelse så att denna upprättar en årsredovisning och bereder honom eller henne tillfälle att granska bolagets bokföring och styrelsens och, om styrelsen har utsett en verkställande direktör, den verkställande direktörens förvaltning. Om bolaget dröjer med att

överlämna årsredovisningen och det övriga underlaget som revisorn behöver för sin granskning, så att det finns risk för att årsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn enligt god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter att i god tid före årsstämman upprätta en årsredovisning och förse revisorn med materialet som han eller hon behöver för sin granskning. Om muntliga påstötningar inte ger resultat, bör revisorn skriva till styrelsen och påminna den om dess skyldigheter. Om inte heller det ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn enligt RN:s praxis överväga att avgå från sitt uppdrag.¹⁴

Bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska enligt bestämmelser i 8 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna. Om bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget enligt 8 kap. 5 och 6 §§ samma lag betala en förseningsavgift till staten. Om bolaget inte har gett in årsredovisningen och revisionsberättelsen till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska verket enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Som RN har redovisat i avsnitt 6 framgår det av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen 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 paragrafen angivna brott, bl.a. bokföringsbrott, ska vidta de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag.

Högsta domstolen (HD) har i rättsfallet NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade upprättat sina 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 utan av normalgraden.

I FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* behandlas förseningens längd. Därvid anges att en revisor under inga omständigheter kan underlåta att agera i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på en ordinarie bolagsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

Entreprenadbolagets årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 2008 och 2009 skulle ha varit upprättade senast den 30 juni 2009 respektive den 30 juni påföljande år. A-son fick inte del av någon av årsredovisningarna i sådan tid att det var möjligt att lägga fram dem på en årsstämma inom föreskriven tid. Enligt utredningen berodde vissa eftersläpningar under år 2009 på redovisningskonsultens

¹⁴ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531, RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 och RN:s beslut den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

sjukdom och bortgång. De omständigheterna befriade dock inte A-son från sin aktivitetsplikt att påtala för styrelsen att den är skyldig att upprätta en årsredovisning och överlämna den jämte annat underlag som han behövde för sin revision. När det gäller att inhämta underlaget för 2009 års revision förefaller A-son närmast ha varit passiv.

Entreprenadbolaget lämnade sina årsredovisningar för åren 2008 och 2009 omkring tolv respektive tio månader efter räkenskapsårens utgång.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte för något av räkenskapsåren 2008 eller 2009 uppfyllde sin aktivitetsplikt. Förseningarna var dessutom så betydande båda räkenskapsåren att det uppkom skyldighet för honom att vidta de åtgärder som anges i 9 kap. 42 och 43 §§ aktiebolagslagen. Genom att varken uppfylla sin aktivitetsplikt eller vidta de åtgärder vid brottsmisstanke som han var skyldig att vidta har han åsidosatt god revisionssed.

9 RN:s sammanfattning och val av disciplinär åtgärd

A-sons revisioner av de tre bolagen uppvisar ett stort antal brister.

Granskningen av ett bolags intäkter och kundfordringar var två år i rad så bristfällig att A-son saknade underlag för sina tillstyrkanden av balans- och resultaträkningarna. I ett annat bolag medförde eftersläpningarna med att bokföra väsentliga affärshändelser att bokföringen mellan balansdagarna blev missvisande. A-son varken anmärkte på dessa brister i bokföringen eller vidtog några av de åtgärder vid brottsmisstanke som han skulle ha vidtagit. Vidare var granskningen av ett tredje bolags varulager, utgörande en väsentlig balanspost, bristfällig två år i rad. Trots att granskningen i fråga om det första året var en förstagångsrevision med de särskilda krav som det ställer, skaffade han sig inte underlag för att med någon rimlig grad av säkerhet kunna bedöma lagrets existens och värde. Han godtog också att lagret det senare av de två räkenskapsåren redovisades i bolaget, fastän det hade överlåtits till moderbolaget. Var och en av de två redovisade bristerna var tillräckliga för att avstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. A-son tillstyrkte ändå att de fastställdes. För två av bolagen underlät han två år i rad att göra de anmärkningar i revisionsberättelserna som han var skyldig att göra till följd av bolagens kapitalbrist. För de två bolagen underlät han dessutom, i fråga om samtliga tre räkenskapsår, att göra tillräckliga överväganden om förutsättningarna för fortsatt drift. Slutligen var A-son i ett av bolagen två år i rad alltför passiv med att stöta på styrelsen om att upprätta årsredovisningar och överlämna dem och det övriga underlaget han behövde för sina revisioner. Fastän årsredovisningarna lämnades alltför sent vidtog han inte heller de åtgärder vid brottsmisstanke som han var skyldig att vidta.

A-son har alltså i ett förhållandevis stort antal fall åsidosatt god revisionssed. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det är särskilt allvarligt att han i flera fall har tillstyrkt att resultat- och balansräkningarna ska fastställas fastän han saknat grund för det.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s beslut omfattar A-sons revisioner av tre bolag under tre år, dvs. nio revisioner. Hans revisioner uppvisar så allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en samlad bedömning finner dock RN att omständigheterna inte kan anses vara så försvårande att det finns skäl att upphäva hans godkännande. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Anita Wickström, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Dag Feurst som har föredragit ärendet.