

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit två anmälningar avseende auktoriserade revisorn A-son och i anledning av dessa öppnat två disciplinärenden (dnr 2014-1409 respektive 2015-340). Det första ärendet rör A-sons opartiskhet och självständighet som revisor. Det andra ärendet avser hans revisionsinsatser i två aktiebolag, det ena under ett räkenskapsår och det andra under två räkenskapsår.

I detta beslut behandlas i avsnitt 2 ärendet 2014-1409 och i avsnitt 3 ärendet 2015-340. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2 Dnr 2014-1409 – A-sons opartiskhet och självständighet

Av anmälan framgår att A-son var styrelsesuppleant i ett revisionsföretag i vilket en av hans revisionsmedarbetare (UM) bedrev sin revisionsverksamhet. UM var styrelseledamot i företaget. Av anmälan framgår vidare att UM hade en släkting, här benämnd BM, som ägde och var styrelseledamot i ett bolag, här benämnt elbolaget. UM var styrelsesuppleant och A-son vald revisor i elbolaget.

A-son har anfört följande.

Under våren och sommaren 2011 annonserade han för att anställa en revisor till sin revisionsbyrå och fick svar av UM. Ett samarbete inleddes hösten 2011. UM ville driva samarbetet från eget bolag. Han valdes in som suppleant i hennes bolag den 2 november 2011. Samarbetet fungerade dåligt, eftersom han var verksam i G-stad och hon i S-stad. Under den tid som han var suppleant i revisionsföretaget tog han inte några affärsbeslut och deltog inte heller på något annat sätt i verksamheten.

I augusti 2012 tillfrågades han av BM om han ville åta sig uppdraget som revisor i BM:s nybildade bolag, elbolaget. Han tänkte då inte på att han fortfarande var styrelsesuppleant i UM:s revisionsföretag. Han avgav revisionsberättelser för elbolaget för åren 2012, 2013 och 2014. Hans revisioner utfördes på ett opartiskt och självständigt sätt. De enda kontakter han hade vid sin revision var med BM som var son till UM. Han inser nu i efterhand att det förelåg ett hot mot hans opartiskhet och självständighet. Han har numera avgått som styrelsesuppleant i revisionsföretaget och planerar att avgå som revisor i elbolaget.

Han hade vid det tillfälle då uppdraget i elbolaget accepterades ingen närmare kontakt med UM eller hennes bolag. Han bedömde att uppdraget kunde accepteras dels på grund av att samarbetet med UM hade varat under en kort tid, dels på grund av att han under sin tid som suppleant inte varit närvarande vid eller delaktig i några

styrelsemöten eller beslut. Utträdet ur styrelsen skulle således ha skett när uppdraget i elbolaget accepterades. Att så inte skedde var en miss av honom.

Eftersom ingen ytterligare kontakt fanns med UM, antog han att han inte längre ingick i styrelsen. När RN genom ett föreläggande upplyste honom om att han fortfarande var styrelsesuppleant, skedde omedelbart utträde ur styrelsen i revisionsföretaget.¹

RN gör följande bedömning.

Av 21 § första stycket revisorslagen (2001:883) framgår att en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten ska pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där utgångspunkten är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna ska revisorn, enligt den s.k. generalklausulen i 21 § första stycket 2 samma lag, avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen). Enligt 21 § andra stycket revisorslagen behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I ärendet är utrett att A-son, under perioden november 2011–november 2014 då han var vald revisor i ett aktiebolag, samtidigt var styrelsesuppleant i ett revisionsföretag var enda ägare, tillika styrelseledamot, var styrelsesuppleant i aktiebolaget. Denna senare person var också mor till den ordinarie ledamoten i bolaget.

Dessa omständigheter är sådana att de träffas av generalklausulen i 21 § revisorslagen. Vad A-son har anfört om sin relation till UM och att han inte har behövt träda in som funktionär i bolaget utgör inte sådana särskilda omständigheter som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Det har inte heller framkommit att det förekommit några andra omständigheter av detta slag. Såvitt framkommit har det inte heller vidtagits några särskilda åtgärder som kunnat balansera oberoendehotet. A-son har därmed inte kunnat inneha det aktuella revisionsuppdraget. Genom att likväl göra det och avge revisionsberättelser för räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 har han åsidosatt god revisorssed.

3 Dnr 2015-340 – A-sons revisionsåtgärder

3.1 Inledning

RN har tagit del av A-sons dokumentation för det bolag, här benämnt **X-bolaget**, som den inledningsvis nämnda anmälan avsåg för det förlängda räkenskapsåret 1 september 2010–31 december 2011 och för räkenskapsåret 2012. Vidare har RN inhämtat hans revisionsdokumentation för ytterligare tre revisionsuppdrag. Nedan

¹ RN:s första föreläggande i ärendet är daterat den 19 november 2014.

kommenteras hans revisionsarbete i ett av dessa bolag, benämnt **Y-bolaget**. Omsättning och balansomslutning för de av RN granskade bolagen och räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
X-bolaget	2010-09-01–2011-12-31	0	35,1
X-bolaget	2012	0,2	35,3
Y-bolaget	2013-05-01–2014-04-30	14,6	9,4

De revisionsberättelser som A-son avgav för X-bolaget för räkenskapsåret 2010/11 och för Y-bolaget avvek inte från standardutformningen. I revisionsberättelsen för X-bolaget för år 2012 avstyrkte han fastställande av resultat- och balansräkningarna. Som skäl för detta angav han att han ifrågasatte värdet av en fordran. Han anmärkte vidare på att årsredovisningen var för sent upprättad och upplyste om att han inte kunde bedöma riktigheten av transaktioner mellan X-bolaget och dess aktieägare.

3.2 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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.² 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 hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock 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.

3.3 X-bolaget, gemensamt för räkenskapsåren 2010/11 och 2012

3.3.1 Bakgrund

² Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

Räkenskapsåret 2010/11 var X-bolagets första verksamhetsår och därmed också A-sons första år som vald revisor i bolaget. Av en kopia av en aktiebok framgår att en person, här benämnd TK, ägde 9 750 av totalt 10 000 aktier i bolaget. I A-sons dokumentation finns ett överlåtelseavtal, daterat den 2 mars 2011. Enligt detta avtal sålde TK ett lager till ett bolag (här benämnt C-bolaget) för 35 mnkr. Vidare finns en revers, daterad den 2 mars 2011, enligt vilken C-bolaget åtog sig att betala 35 mnkr till TK. På en kopia av denna revers finns en handskriven anteckning enligt vilken TK överlät sin fordran till X-bolaget. Vidare finns det på en kopia av reversen ett tillägg, daterat den 31 augusti 2011, enligt vilket styrelseledamoten i C-bolaget accepterade att TK:s fordran kunde överlåtas på X-bolaget.

X-bolaget tog i årsredovisningarna för båda räkenskapsåren upp 35 mnkr som fordran på C-bolaget. Fordran utgjorde båda räkenskapsåren hela X-bolagets balansomslutning. X-bolaget tog per balansdagen den 31 december 2011 upp 34,6 mnkr som skuld till TK. Per balansdagen den 31 december 2012 togs skulden till TK upp till 34,0 mnkr.

3.3.2 Förstagångsuppdrag – kundkännedom

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han vidtog några av de åtgärder för att uppnå kundkännedom som krävs enligt lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen).

A-son har anfört följande.

Aktieägarna och styrelsen legitimerade sig vid ett möte men ID-handling och övriga dokument som krävdes skulle ges in senare.

Hans bedömning av majoritetsägaren TK grundade sig i hög omfattning på information som han fick vid möte med denne. Bedömningen byggde delvis på observationer som han gjorde och information som han fick vid dessa möten. Eftersom merparten av bedömningarna grundade sig på observationer, var han sämre på att dokumentera dessa.

RN gör följande bedömning.

Auktoriserade och godkända revisorer bedriver verksamhet som omfattas av penningtvättslagen och utgör därmed verksamhetsutövare i den lagens mening. Detta innebär bl.a. att en revisor vid etableringen av en affärsförbindelse ska vidta grundläggande åtgärder för att uppnå kundkännedom. Med grundläggande åtgärder för kundkännedom avses enligt 2 kap. 3 § penningtvättslagen:

1. kontroll av kundens identitet genom identitetshandling, registerutdrag eller på annat tillförlitligt sätt,
2. kontroll av den verkliga huvudmannens identitet, och
3. inhämtande av information om affärsförbindelsens syfte och art.

I förarbetena till penningtvättslagen sägs, såvitt gäller punkten 1, att kundens identitet ska kunna verifieras och att enbart kundens egna uppgifter inte är tillräckliga. Vidare sägs att de legala företrädarna för en juridisk person får kontrolleras på samma sätt som fysiska personer och att sedvanliga identitetshandlingar normalt torde kunna användas, liksom utdrag ur olika register.³

Av A-sons dokumentation framgår inte att han utförde någon identitetskontroll av majoritetsägaren för X-bolaget och de uppgifter som han i den delen har lämnat till RN framstår som motstridiga och oklara. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han vidtog några åtgärder för att kontrollera vem eller vilka som var verkliga huvudmän i bolaget. RN drar av detta slutsatsen att han inte vidtog tillräckliga åtgärder för att inhämta kundkännedom (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). I dessa avseenden har han därför åsidosatt penningtvättslagens krav. Härigenom har han åsidosatt god revisionssed.⁴

3.4 X-bolaget, räkenskapsåret 2010/11

Som framgått ovan (avsnitt 3.3.1) hade TK den 2 mars 2011 sålt ett lager om 35 mnkr till C-bolaget och därefter överlåtitt sin fordran på C-bolaget till X-bolaget som därmed fick en fordran om 35 mnkr på C-bolaget. A-son har på en checklista, rubricerad *Övriga kortfristiga fordringar*, antecknat att posten var verifierad genom ett avtal beträffande ett lager som var förvarat hos ett externt bolag.

Årsredovisningen för X-bolaget för år 2010/11 är daterad den 20 juni 2012 och A-sons revisionsberättelse den 26 juni 2012. RN har tagit del av årsredovisningen och revisionsberättelsen för köparbolaget (C-bolaget) för år 2011.⁵ Årsredovisningen är daterad den 27 februari 2012 och revisionsberättelsen den 1 mars 2012. I C-bolagets årsredovisning för år 2011 redovisas ett lager med 35 mnkr och övriga långfristiga skulder med 25,1 mnkr.

A-son har förelagts att förklara varför han inte tog del av köparbolagets årsredovisning för år 2011 för att få bekräftat att köparbolaget hade tagit upp en skuld motsvarande säljarbolagets fordran, dvs. en saldokontroll mot motparten.

A-son har anfört följande.

Han utgick från överlåtelseavtalet och den i avsnitt 3.3.1 nämnda reversen. Avtalet var undertecknat av bägge parterna. Vid tidpunkten för hans revision bedömdes att de uppgifter som lämnades av TK inte var sådana att det fanns risk för oegentligheter. Vid denna tidpunkt bedömde han inte heller att TK försökte vilseleda honom. Han utgick från att de underlag som redovisades för honom var riktiga varför han inte vidtog några ytterligare åtgärder. Han fördjupade sin granskning vid revisionen av nästkommande år.⁶

³ Se prop. 2008/09:70 s. 186 och 187, jfr FAR:s uttalande EtikU 11 Medlemmarnas tillämpning av lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, avsnitt 2.2.1.

⁴ Se RN:s beslut den 17 juni 2015 i ärende dnr 2014-1405.

⁵ A-son har informerats om att denna handling har tillförts RN:s akt i det här aktuella ärendet.

⁶ Som framgår av avsnitt 5 nedan tog A-son, vid revisionen av kemibolaget för år 2012, del av C-bolagets årsredovisning för år 2012.

RN gör följande bedömning.

X-bolagets enda redovisade tillgångspost var en fordran om 35 mnkr på C-bolaget. Posten angavs ha uppkommit genom att TK hade sålt ett lager till C-bolaget för 35 mnkr och därefter överlåtit sin fordran på X-bolaget. Det ankom därför på A-son att bedöma fordrans existens och dess värde.

Att endast ta del av ett överlåtelseavtal och en revers från den 2 mars 2011 gav inte tillräckliga revisionsbevis för att verifiera fordrans existens och värde per balansdagen den 31 december 2011. Ett sätt att göra detta skulle ha varit att kontakta C-bolaget för att få fordrans existens bekräftad, att ta del av C-bolagets årsredovisning för år 2011 för att bedöma C-bolagets betalningsförmåga och därmed fordrans värde samt att därefter utreda eventuella oklarheter, exempelvis differenser.

RN konstaterar att A-son inte vidtog några godtagbara åtgärder för att bedöma existensen och värdet av fordran per balansdagen den 31 december 2011. Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet – och då fordringsposten utgjorde X-bolaget enda redovisade tillgång – saknade han grund för att tillstyrka fastställande av X-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.5 X-bolaget, år 2012

3.5.1 Utformningen av revisionsberättelsen

I A-sons dokumentation för år 2012 finns en årsredovisning för C-bolaget avseende år 2012 och daterad den 16 februari 2013. I denna redovisas, liksom i årsredovisningen för ett tidigare år, posten *Varulager* med 35 mnkr samt posten *Övriga långfristiga skulder* med 25,1 mnkr. Aktiekapitalet togs upp till 10 mnkr.

Under rubriken *Grund för uttalande med avvikande mening* har A-son i sin revisionsberättelse uppgett att han ifrågasatte värdet av X-bolagets fordran på C-bolaget. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om han gjorde några försök för att utreda differensen mellan X-bolagets redovisade fordran om 35 mnkr och C-bolagets redovisade skuld om 25,1 mnkr. Den enda relevanta uppgift som finns är en av A-son gjord anteckning att C-bolaget endast hade tagit upp 25,1 mnkr som skuld.

A-son har anfört följande.

En differens på 10 mnkr mellan bolagen var av väsentlig betydelse. Det var vid denna tidpunkt omöjligt att få kontakt med och erhålla svar från TK. Vid upprättandet av revisionsberättelsen upplevde han en ovilja från TK att förse honom med underlag som kunde förklara dels den påträffade differensen, dels handlingar som på ett tillfredsställande sätt verifierade bolagets väsentliga poster och transaktioner. Han hade således inte fått tillräckligt med underlag för att kunna verifiera postens värde utan de revisionsbevis som han hade visade på en differens på 10 mnkr. Differensen var väsentlig och han avstyrkte därför fastställande av resultat- och balansräkningarna. Skälet till differensen bedömdes som mindre viktigt.

RN gör följande bedömning.

En revisor måste agera aktivt för att få de revisionsbevis som behövs för de uttalanden som görs i revisionsberättelsen. Det är därför inte acceptabelt vare sig att godta en post eller att i revisionsberättelsen anmärka på en post utan att först göra några egentliga försök att få underlag rörande denna.

Som framgått ovan avstyrkte A-son fastställande av C-bolagets resultat- och balansräkningar enbart på den grunden att X-bolaget hade tagit upp en fordran om 35 mnkr på C-bolaget medan C-bolaget endast hade redovisat en skuld om 25,1 mnkr. RN konstaterar att detta var otillräckligt. Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att avstyrka fastställande av X-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsbedömning.

3.5.2 Skriftligt uttalande

I A-sons dokumentation för X-bolaget finns inget uttalande från företagsledningen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son begärde något skriftligt uttalande. Han har förelagts att förklara varför han inte begärde ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har anfört följande.

Han begärde skriftligt uttalande för år 2012 men företagsledaren TK var inte anträffbar. Hans försök till kontakter är dock bristfälligt dokumenterade.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

A-son har avgett en revisionsberättelse utan att ha tillgång till ett skriftligt uttalande från företagsledningen i X-bolaget. Han har härigenom åsidosatt god revisionsbedömning.

3.6 X-bolaget – aktiviteter för att erhålla material samt frågan om brottsanmälan avseende åren 2012 och 2013

Årsredovisningen för år 2012 är daterad den 5 april 2014 och A-sons revisionsberättelse den 30 april 2014. A-son uttalade i revisionsberättelsen bl.a. att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han agerade för att erhålla för revisionen nödvändigt underlag.

A-son har i efterhand tillställt RN ett brev till X-bolaget, daterat den 7 oktober 2013. I detta uppger han bl.a. att om han inte hör något från bolaget före den 20 oktober 2013 måste han polisanmäla bolaget för befarat bokföringsbrott.

Enligt de uppgifter som A-son lämnat till RN meddelade han den 16 februari 2015 företrädare för X-bolaget att han avgick som revisor, eftersom han inte hade erhållit redovisningshandlingar för år 2013, och tillskrev samma dag Ekobrottsmyndigheten och Bolagsverket. Han har tillställt RN en kopia av brevet till Ekobrottsmyndigheten. I brevet informerar han om att han avgått som revisor i X-bolaget. samt uppger att han inte tagit del av något bokslut per den 31 december 2013 och att han befarar att någon bokföring inte upprättats för detta år.

A-son har förelagts att förklara varför han inte aktivt agerade redan under år 2014, i vart fall från och med juni 2014, för att erhålla underlag för revisionen av år 2013.

A-son har anfört följande.

Hans egna samtal dokumenterades inte, eftersom han vid den aktuella tidpunkten inte ansåg dem vara av betydelse. En del av försöken till kontakt hade även hanterats av en anställd på revisionsbyrån. Vid flertalet kontaktförsök svarade inte TK. I efterhand anser han att ytterligare åtgärder skulle ha vidtagits men främst att de åtgärder som han vidtog skulle ha dokumenterats.

I fråga om årsredovisningen för år 2012 ringde han TK ett flertal gånger utan resultat. Att han valde telefonsamtal berodde på att TK meddelat att han inte använde e-post i någon större utsträckning. Dokumentation av dessa telefonsamtal är bristfällig. Han efterfrågade redovisningshandlingar från bolaget. Han var vid två tillfällen under år 2013 (den 12 juli 2013 och den 7 oktober 2013) i skriftlig kontakt med styrelsen gällande bokföringsbrott, då han inte hade fått ta del av bolagets räkenskaper. Han valde att inte göra någon anmälan om bokföringsbrott. Istället inväntade han räkenskapsmaterialet. Skälet till det var ett brev från TK i vilket denne hänvisade till ett allvarligt brott som hade begåtts mot en närstående. Revisionsbyrån skickar standardmässigt ut påminnelse om bokföringshandlingar senast fem månader efter balansdagen. Eftersom man sällan ställs inför problemen med kunder som är svårantäffbara och sena med bokföringen, har byråns dokumentation i detta fall gällande det första utskicket inte arkiverats i revisionsakten.

Även i fråga om årsredovisningen för år 2013 försökte han ett flertal gånger nå TK via telefon, ofta utan resultat, för att förklara att redovisningshandlingar snarast måste inkomma till revisionsbyrån. De gånger som han fick kontakt med TK bestämdes möten som denne i sista stund ställde in, med olika förklaringar. Efter julen 2014 fick han inte alls kontakt med TK. I normala fall skulle han ha agerat mera kraftfullt men i detta fall tog han hänsyn till TK:s problem.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det inom sex månader från utgången av ett räkenskapsår hållas en ordinarie bolagsstämma (årsstämma). Vid

årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Av detta följer att årsredovisningen och revisionsberättelsen ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska enligt 8 kap. 3 § årsredovisningslagen ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna. Om handlingarna 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 handlingarna till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska verket enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen lämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att revisorn aktivt måste verka för att bolagets styrelse inte dröjer med att upprätta årsredovisningen så länge att revisionsberättelsen inte kan bli färdig i tid. Om bolaget dröjer med att överlämna årsredovisningen och det övriga underlag 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.⁷

En revisor kan i ett sådant sammanhang också ha anledning att tillämpa bestämmelserna i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen om revisors agerandeplikt vid misstanke om brott. Det sammanhänger med att dröjsmål med upprättande av årsredovisning även kan medföra ansvar för bokföringsbrott (jfr 11 kap. 5 § brottsbalken och NJA 2004 s. 618). Enligt 9 kap. 42 § aktiebolagslagen 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, däribland 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 (frånsett vissa undantagsfall som inte är förhanden i förevarande fall). Senast fyra veckor efter det att revisorn har underrättat styrelsen ska han eller hon anmäla till en åklagare och redogöra för brottsmisstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra någon anmälan, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till en polismyndighet eller en åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

I FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* behandlas frågan om hur länge en revisor kan dröja med att underrätta styrelsen. Därvid anges – i det uttalande som gällde vid den aktuella tidpunkten – att en revisor

⁷ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 och den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697.

endast undantagsvis kan underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på en ordinarie bolagsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.⁸

I förevarande fall skulle årsstämma för räkenskapsåret 2012 hållas senast den 30 juni 2013 samt årsredovisningen och revisionsberättelsen ges in till Bolagsverket senast den 31 juli 2013. A-son skulle därför redan under första halvåret 2013 ha verkat för att detta skulle bli möjligt genom att kontakta behörig företrädare för bolaget. Varken av hans revisionsdokumentation eller av vad han har uppgett till RN framgår att han under denna period hade sådana kontakter. Enligt RN:s mening har A-son – genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse – brustit i den agerandeplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

Förseningen med att upprätta årsredovisningen blev med tiden så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamöterna hade gjort sig skyldiga till bokföringsbrott. Han vidtog trots det inte några av de åtgärder vid brottsmisstanke som han enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen var skyldig att vidta. Även härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

Som framgått ovan har A-son uppgett att han under år 2014 inte tog några skriftliga kontakter med styrelsen för att erhålla räkenskapshandlingar för år 2013. Han vidtog inte heller förrän i februari 2015 de åtgärder vid brottsmisstanke som han var skyldig att vidta. Genom att även för år 2013 brista i sin agerandeplikt och genom att inte i tid vidta åtgärder med anledning av misstanke om brott har han även för detta år åsidosatt god revisionssed.

3.7 Y-bolaget

3.7.1 Väsentliga balansposter

3.7.1.1 Varulager

Posten Varulager togs upp till totalt 5,5 mnkr. Posten bestod av lager i Sverige som redovisades med 4,5 mnkr och lager i Polen som redovisades med 1 mnkr. A-son har antecknat att en ”fullständig verifiering” av den senare lagerposten var svår att göra då lagret fanns i Polen. Av dokumentationen kan inte utläsas om han hade försökt att införskaffa några revisionsbevis avseende det polska lagrets existens och värde per balansdagen den 30 april 2014.

⁸ Sedermera har skrivningen i nämnda uttalande ändrats till ”under inga omständigheter” i stället för ”endast undantagsvis”.

A-son har i efterhand tillställt RN en odaterad lagerlista över det polska lagret. Listan saknar anteckningar som visar eventuella granskningar. A-son har förelagts att förklara vilka bedömningar och granskningar som han gjorde av lagret i Polen.

A-son har anfört följande.

Delar av lagret i Polen hade sålts och detta bekräftade lagrets existens, även om frågetecken kvarstod kring värderingen. Delar av existensen av detta lager hade diskuterats under tidigare räkenskapsår, varför han hade en god överblick beträffande bedömningen av dess värde. Han hade också god insyn i Y-bolagets verksamhet från den tiden då bolaget startade en verksamhetsgren i Polen. En större satsning på att tillverka förpackningar hade gjorts och detta lager fanns i Polen. Lagret hade skrivits ned successivt på grund av svårigheter att omsätta förpackningarna. Värderingen av lagret hade främst utgått från bedömningar om behovet av nedskrivning. Han bedömde att eventuella felaktigheter av värdet av lagret i Polen inte skulle leda till en väsentlig avvikelse i det totalt redovisade värdet av posten Varulager.

Som grund för beräkningar för värdering av lagret i Polen fanns listor på inköp som hade gjorts tidigare räkenskapsår. Efter svårigheter att få varorna sålda hade dessa placerats i Polen. Beräkningar av lagrets värde kom sedermera att utgå från en bedömning av återförsäljningsvärdet av lagret, varvid han beaktade att delar av lagret hade sålts vidare, att försäljningen hade bekräftats med en revers och att han hade följt hela processen från den dåvarande satsningen i Polen. Den lagerlista som han i efterhand har tillställt RN visade historiska inköp och utgjorde inte beräkningar på återförsäljningsvärdet. Bristen på dokumentation avseende värderingen beror på att han inte har noterat några samtal eller egna funderingar utöver anteckningen att delar av lagret hade sålts vidare.

3.7.1.2 Andra långfristiga fordringar

Posten Andra långfristiga fordringar togs upp till 2,1 mnkr. A-son har antecknat följande: ”Fordran har uppkommit då äldre oreglerade fakturor till [A-bolaget] omvandlats till ett långfristigt lån, samt nedskrivning av externt lager vilket planeras att säljas vidare av [A-bolaget], skrivits ner i lager värde.⁹ Andelen som gäller kundfordran avser 1 502 000 kr samt lagernedskrivning 598 000 kr.” Beloppet, 2,1 mnkr, hade enligt A-sons anteckningar verifierats genom en revers ställd mot A-bolaget. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han skaffade sig någon information om A-bolaget. Inte heller går det att av dokumentationen utläsa om han gjorde någon bedömning av A-bolagets förmåga att betala sina skulder med anledning av att A-bolaget inte i tid hade betalat sina leverantörsskulder till Y-bolaget.

A-son har anfört följande.

⁹ Såvitt framgår av dokumentationen var A-bolaget en samarbetspartner till kosmetikabolaget.

A-bolaget var ett välkänt bolag och en stor kund till Y-bolaget. Han hade gjort en bedömning av A-bolagets betalningsförmåga. Skäl för att acceptera fordran var också hans löpande kontakter med företagsledningen i Y-bolaget och att A-bolaget under ett antal år hade producerat varor åt Y-bolaget.

Den information som han hade om A-bolaget grundade sig på den kunskap om Y-bolaget och dess kunder som han hade skaffat sig genom sina revisioner. Med tanke på A-bolagets tidigare betalningsförmåga fanns det inte anledning att ifrågasätta förmågan att betala den nu aktuella skulden. Företagsledaren för Y-bolaget uppgav att lånet hade börjat återbetalas på det nya året, om än i långsam takt. Uppföljning bedömdes nödvändig vid nästkommande revision. Frågan hanterades genom muntlig kommunikation med företagsledaren.

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som verifierar hans påstående om att han gjorde en bedömning av A-bolagets betalningsförmåga.

3.7.1.3 RN:s bedömning

Varulagret i Polen uppgick till 11 procent av balansomslutningen och fordringarna på A-bolaget till 20 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son utförde någon granskning av vare sig existensen eller värdet av det polska varulagret eller av posten Andra långfristiga fordringar. Han har inte heller redogjort för några sådana godtagbara granskningsåtgärder i sina yttranden till RN. Enligt RN:s mening har A-son därför varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna verifiera existens och värde av lagret i Polen eller värdet av bolagets långfristiga fordringar. RN drar av detta slutsatsen att hans granskningar var bristfälliga (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Eftersom det sålunda förelåg brister i granskningsarbetet och dessa avsåg poster som var för sig var väsentliga, saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.7.2 Skatter och avgifter

I A-sons dokumentation finns ett skattekontoutdrag som visar att Y-bolaget hade erlagt skatter och avgifter för sent vid flera tillfällen under räkenskapsåret 2013/14 och därför hade påförts kostnadsräntor. Bolaget hade under perioden maj 2013–april 2014 betalat skatter och avgifter för sent alla månader utom en. Förseningarna varierade mellan 5 och 38 dagar.

A-son har förelagts att förklara varför han inte i revisionsberättelsen anmärkte på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Bolaget hade en ansträngd likviditet men prioriterade betalningar av skatter och avgifter. Det hade betalat in skatter och avgifter för sent vid ett antal tillfällen men detta hade korrigerats innan skulderna hade hunnit överföras till Kronofogdemyndigheten. Han tog även hänsyn till att detta förhållande inte hade rått under tidigare

räkenskapsår. Detta, tillsammans med det faktum att bolaget hade en vilja till betalning, var grunden till att han inte gjorde någon anmärkning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen 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 skatteförfarandelagen (2011:1244).

Som framgått ovan var A-son medveten om att Y-bolaget vid ett flertal tillfällen under det här aktuella räkenskapsåret inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Bristerna i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter var så allvarliga att han skulle ha anmärkt på dessa i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt god revisorssed genom att under tre år avge revisionsberättelser för ett bolag, trots att det förelåg ett sådant hot mot hans opartiskhet och självständighet som utgjorde hinder för honom att inneha uppdraget.

RN har härutöver funnit flera allvarliga brister i A-son revisionsarbete. För ett av de här aktuella uppdragen har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att uppnå kundkännedom. För detta bolag och ett av de här aktuella räkenskapsåren har hans granskning av en väsentlig balanspost varit otillräcklig och han har därför saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkningar. För samma bolag och avseende det andra räkenskapsåret har han saknat grund för att avstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I ett annat bolag har hans granskningar av väsentliga balansposter varit otillräckliga och han har därför saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har för ett av bolagen och för två räkenskapsår varit alltför passiv med att kontakta styrelsen när denna dröjde med att upprätta årsredovisningar och överlämna dessa till honom. Fastän årsredovisningen för ett av åren hade avlämnats så sent att det fanns anledning till misstanke om bokföringsbrott, har han inte vidtagit de åtgärder vid misstanke om brott som han var skyldig att vidta. För det andra året har han vidtagit åtgärder med anledning av misstanke om bokföringsbrott alltför sent.

I ett bolag har han avgett en revisionsberättelse utan att ha tillgång till ett skriftligt uttalande. I ett andra bolag har han underlåtit att anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han i två bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar och för ett av dessa bolag och för ett år har saknat grund för att avstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

Han ska därför meddelas 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, 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 myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, tf. chefsrevisorn Mathias Byström samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.