



Tillsynsärenden - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande godkände revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna ett ärende (dnr 2019-897). En underrättelse från Skatteverket rörande A-sons uppdrag som revisor i tre andra aktiebolag har föranlett Revisorsinspektionen att öppna ytterligare ett ärende (dnr 2020-364).

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. Det första ärendet behandlas i avsnitt 3, medan det senare ärendet behandlas i avsnitt 4. Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 5.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

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 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. 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 på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Det första ärendet (dnr 2019-897)

3.1 Bakgrund

Det aktuella bolagets omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
2013-09-01 – 2014-08-31	2,1	7,5
2014-09-01 – 2015-08-31	1,5	7,0
2015-09-01 – 2016-08-31	1,3	7,6
2016-09-01 – 2017-08-31	0,8	8,5

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2013/14 och 2014/15 upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktieföretag* (K2) och årsredovisningarna för räkenskapsåren 2015/16 och 2016/17 upprättades med tillämpning av BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

I revisionsberättelserna för de tre första räkenskapsåren anmärkte A-son bl.a. på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårens utgång. Sena årsredovisningar (räkenskapsåren 2013/14, 2014/15 och 2015/16)

3.2 Sena årsredovisningar (räkenskapsåren 2013/14, 2014/15 och 2015/16)

I fråga om de tre första räkenskapsåren avgavs årsredovisningar enligt följande.

Räkenskapsår	Årsredovisning och revisionsberättelse
1 september 2013 – 31 augusti 2014	4 juni 2015
1 september 2014 – 31 augusti 2015	23 juni 2016
1 september 2015 – 31 augusti 2016	28 juli 2017

A-son har uppgett följande.

Att årsredovisningarna för flera år avgetts för sent beror på att den tidigare styrelseledamoten var svårt sjuk i cancer och därför hade svårt att sköta det administrativa och se till att bokföringen sköttes i rätt tid. I och med styrelseledamotens sjukdom har denne inte heller varit tillgänglig i perioder och det har därför tagit tid från det att årsredovisningarna har varit upprättade till det att styrelseledamoten skrivit under dem. Han har därför inte misstänkt att bokföringsbrott genom uppsåt eller oaktsamhet förelegat och inte anmält misstanke om detta. Anmärkning har gjorts i respektive revisionsberättelse.

Han har under samtliga räkenskapsår löpande varit i kontakt med styrelseledamoten och redovisningskonsulten och påtalat såväl muntligt som skriftligt att bokslutet och årsredovisningen ska färdigställas för revision i rätt tid. Han har bedömt att förseningarna har berott på styrelseledamotens sjukdom och att brottsanmälan inte behövt göras.

För räkenskapsåret 2013/14 påminde han per telefon i december 2014. Påminnelse per brev skickades den 15 januari 2015. För räkenskapsåret 2014/15 påminde han per telefon i november och december 2015. Påminnelse per brev skickades den 18 januari 2016. För räkenskapsåret 2015/16 påminde han per telefon i november och december 2016. Påminnelse per brev skickades den 16 januari 2017.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en årsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad inom denna tidsfrist. Av god revisionssed följer att en revisor ska planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att revisorn ska följa upp att bolagets styrelse låter upprätta årsredovisningen och bereder revisorn tillfälle att granska denna. Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett aktiebolags årsredovisning för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie stämma där årsredovisningen ska behandlas. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial drar ut på tiden så att det finns risk för att årsstämman inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte följs, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen framgår att en revisor som vid sin revision 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 ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Revisorn ska i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor därefter ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra anmälan till åklagare, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt. När revisorn har lämnat den särskilda handlingen till åklagare, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.

Ett av de brott som anges i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen är bokföringsbrott. Bokföringsbrott föreligger, enligt 11 kap. 5 § brottsbalken, när någon uppsåtligt eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078). En förutsättning för straffansvar är att åsidosättandet får till följd att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen (huvudsaklighetsrekvisitet). Lagtexten anger olika straffskalor för ringa bokföringsbrott, bokföringsbrott av normalgraden respektive grovt bokföringsbrott.

Av rättspraxis följer att ansvar för bokföringsbrott kan aktualiseras om årsredovisningen inte upprättas i tid (se rättsfallet NJA 2004 s. 618). Varken lag, förarbeten eller rättspraxis ger dock besked om i vilket skede som straffansvar inträder, dvs. hur lång förseningen måste vara för att bokföringsbrott över huvud taget ska föreligga. Högsta domstolen har emellertid i avgörandena ”De försenade årsredovisningarna” (NJA 2018 s. 77 I–III) utvecklat hur gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott ska göras. Av rättsfallen framgår att förseningens längd därvid bör fungera som en utgångspunkt för den bedömningen. Om årsredovisningen i ett aktiebolag är mer än fem månader försenad – dvs. om den inte har upprättats inom elva månader från räkenskapsårets utgång – finns det enligt Högsta domstolen normalt anledning att bedöma brottet som brott av normalgraden. Om förseningen understiger fem månader, är det naturligt att i stället, som utgångspunkt, bedöma brottet som ringa. Det måste emellertid alltid göras en sammanvägning av samtliga i det enskilda fallet relevanta omständigheter. Av betydelse är, förutom förseningens längd, det informationsunderskott som förseningen ger upphov till för aktieägare och tredje man samt om brottet begåtts uppsåtligt eller av oaktsamhet. Att en försening utgör en upprepning av en tidigare försening kan också medföra att den bör bedömas som brott av normalgraden.

Revisorsinspektionen konstaterar att revisorns skyldighet enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen att underrätta styrelsen om sina iakttagelser inträder så snart det är fråga om en misstanke om bokföringsbrott, även om detta är ringa. Revisorn får därför normalt anses vara skyldig att lämna en sådan underrättelse redan på ett ganska tidigt stadium och senast när årsredovisningen är ca fyra månader försenad. Om årsredovisningen då likväl inte upprättas, har revisorn, när förseningen uppgår till ca fem månader, normalt anledning att misstänka att det föreligger ett bokföringsbrott som inte är obetydligt och han eller hon är då enligt 9 kap. 44 § samma lag skyldig att genast göra anmälan till åklagare. Vid en så

kraftig försening får revisorns utrymme för att underlåta att agera enligt de angivna paragraferna anses vara mycket begränsat.

Av Högsta domstolens avgöranden framgår att underlåtenheten att upprätta årsredovisning i tid någon gång kan vara att bedöma som enbart ringa bokföringsbrott, trots att förseningen har uppgått till sex eller sju månader. En förutsättning för detta är dock normalt att förseningen beror enbart på slarv eller missförstånd. Den förutsättningen föreligger normalt inte, om revisorn i rätt tid (se ovan) har underrättat om sin brottsmisstanke och styrelsen likväl inte har upprättat någon årsredovisning inom fyra veckor därefter. Revisorn har mot den bakgrunden sällan skäl att dröja med sin anmälan till åklagare till senare än elva månader från räkenskapsårets utgång. Det som nu har sagts ligger i linje med FAR:s uttalande EtikU 10 Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag.

Det kan i och för sig förekomma situationer när revisorn anser att ett dröjsmål med upprättande av årsredovisningen inte utgör bokföringsbrott. Revisorns agerandeplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ inträder emellertid redan när ett brott av visst angivet slag ”kan misstänkas”. När en årsredovisning är mer än fyra eller fem månader försenad finns det normalt anledning att misstänka att bokföringsbrott föreligger, om det inte föreligger mycket speciella omständigheter som talar i annan riktning. Vid en så kraftig försening som fyra eller fem månader får därför revisorns utrymme för att underlåta att agera enligt de angivna paragraferna anses vara mycket begränsat.

När det gäller betydelsen av att en försening upprepas två eller flera år har Revisorsinspektionen i ett tidigare avgörande bedömt en situation där ett aktiebolags årsredovisningar hade upprättats för sent tre år i rad.² Förseningen det första räkenskapsåret uppgick till tre månader. Det andra och tredje räkenskapsåret var förseningarna drygt en och en halv månad respektive knappt två och en halv månad. Inspektionen uttalade med hänvisning till förarbetena till 11 kap. 5 § brottsbalken³ att utrymmet för en revisor att avvakta med åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen minskar vid fall av upprepade förseningar med att upprätta årsredovisningar i rätt tid och fann att revisorn skulle ha vidtagit sådana åtgärder det andra och det tredje året.⁴

² Revisorsinspektionens beslut den 16 juni 2017, dnr 2016-898.

³ Prop. 2012/13:61 *Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor*, s. 61.

⁴ Se även Revisorsinspektionens beslut den 17 april 2020 i dnr 2019-1298 och 2020-10.

I det nu aktuella fallet upprättades bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2013/14 drygt tre månader för sent, för räkenskapsåret 2014/15 knappt fyra månader för sent och för räkenskapsåret 2015/16 knappt fem månader för sent.

I fråga om räkenskapsåret 2013/14 anser Revisorsinspektionen inte att förseningen vid en samlad bedömning framstår som så allvarlig att A-son hade anledning att misstänka att styrelsen därmed hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Han har dock brutit i sin agerandeplikt genom att inte efter det att han skickade brevet den 15 januari 2015 aktivt påminna styrelsen om dess skyldigheter.

Båda de nästföljande följande räkenskapsåren skedde upprepade och något längre förseningar med upprättandet av årsredovisningen. Även dessa år förhöll sig A-son alltför passiv. Med hänsyn till att det var fråga om upprepade förseningar får han båda åren anses ha varit skyldig att vidta de åtgärder som aktiebolagslagen föreskriver vid misstanke om brott. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisions sed.

Revisorsinspektionen konstaterar sammanfattningsvis att A-son för räkenskapsåren 2013/14, 2014/15 och 2015/16 brutit i den agerandeplikt som en revisor har för att få material för revision i tid. För räkenskapsåren 2014/15 och 2015/16 har han inte heller vidtagit de åtgärder som fordras vid misstanke om brott.

Det som A-son har anfört om styrelseledamotens sjukdom förändrar inte bedömningen. Omständigheterna var sådana att A-son hade anledning att agera enligt 9 kap. 42 och 43 §§ aktiebolagslagen, dvs. bokföringsbrott kunde misstänkas. Det gäller i synnerhet som det var fråga om upprepade förseningar.

3.3 Leverantörsskulder och övriga externa kostnader (räkenskapsåren 2015/16 och 2016/17)

För *räkenskapsåret 2015/16* framgår av granskningsnoteringarna för posten Leverantörsskulder om 725 tkr att A-son inte fick någon leverantörsreskontra, men att det fanns en sammanställning över obetalda fakturor. I noteringarna anges även att periodiseringskontroll genomfördes en månad före och en månad efter balansdagen för fakturor som översteg ett angivet belopp och att det inte fanns något ytterligare att periodisera. Det kan inte av den sammanställning rörande posten, som innehåller såväl debet- som kreditbokningar, utläsas vilka fakturor som skulden per balansdagen bestod av. På sammanställningen står att det inte gått att följa alla bokningar, eftersom betalning hade skett till

Kronofogdemyndigheten eller inkassobolag med andra belopp än fakturan var utställd på. Det anges vidare att det i början av december gjordes en avstämning utifrån påminnelser. Resultatet av den avstämningen går inte att utläsa.

I granskningsnoteringarna för posten Övriga externa kostnader om 634 tkr anges att huvudbok och fakturor granskades avseende elkostnaderna, att saldot på kontot för rådgivning avsåg genomförd fastighetsvärdering och att det i övrigt inte fanns några ovanliga poster. Det kan inte utläsas om det utfördes någon ytterligare granskning av om kostnaderna var rörelsegilla. Det går inte heller att utläsa vilken granskning som gjordes avseende fullständigheten i kostnaderna.

För *räkenskapsåret 2016/17* anges i granskningsnoteringarna för posten Leverantörsskulder – som uppgick till 1 072 tkr – att det fanns en specifikation avseende leverantörsskulder. Som en följd av att skulderna var från tidigare år var dessa inte specificerade med fakturanummer och datum utan innehöll endast namn och belopp. En av delposterna avsåg skillnaden mellan vad som hade betalats till Kronofogdemyndigheten och det som ursprungligen fanns upptaget som leverantörsskulder. Bokningen noterades som möjligt resultatfel. Det kan i övrigt inte utläsas vilken granskning som utfördes av specifikationen utöver en avstämning av totalbeloppet mot huvudbok. Enligt granskningsnoteringarna betalades samtliga leverantörsskulder på det nya året. Vid granskningen kopierades underlag för större delen av betalningarna. I dokumentationen finns också utskrift från bankens internetjänst samt ett kontoutdrag. Hur de bifogade underlagen från banken hänger ihop med de per balansdagen bokförda leverantörsskulderna kan dock inte utläsas. I granskningsnoteringarna anges även att periodiseringskontroll genomfördes en månad före och en månad efter balansdagen för fakturor överstigande ett angivet belopp.

Av granskningsnoteringarna för posten Övriga externa kostnader – som uppgick till 828 tkr – framgår att elkostnader granskades mot underlag. Fakturorna var utställda på styrelseledamoten men avsåg bolagets fastigheter. Styrelseledamoten tog över bolagets abonnemang på grund av betalningssvårigheter och indragna krediter. Det fanns avtal mellan bolaget och styrelseledamoten om att styrelseledamoten skulle stå för abonnemangen men att bolaget slutligen skulle stå för kostnaderna. Bolaget gjorde inget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende dessa fakturor. Huruvida det i övrigt gjordes någon granskning av om de övriga externa kostnaderna var rörelsegilla framgår inte. Det går inte heller att utläsa vilken granskning som utfördes avseende fullständigheten i kostnaderna.

A-son har uppgett följande.

För *räkenskapsåret 2015/16* uppgick leverantörsskulder till 725 tkr enligt huvudboken och till 736 tkr enligt specifikationen. Summan av kreditposterna i specifikationen uppgick till 1 275 tkr och summan av debetposterna till 539 tkr. De poster på specifikationen som markerades med grön färg avsåg skulder från tidigare räkenskapsår och de poster som markerades med gul färg avsåg skulder och utbetalningar under räkenskapsåret. Nettot av dessa uppgick till 408 tkr. Han kunde kontrollera utbetalningar mot årets fakturor eller föregående år. Han granskade stickprovsmässigt fyra leverantörsfakturor som hade tillkommit som leverantörsskulder under året. Kopior av dessa fyra fakturor finns i dokumentationen. Leverantörsskulder från tidigare år uppgick till 328 tkr. Dessa kunde han jämföra mot föregående års specifikation och stickprov av fakturor från föregående års granskning. Han hittade vid kontroll av banktransaktioner på det nya räkenskapsåret inte några utbetalningar som avsåg kostnader hänförliga till räkenskapsåret 2015/16.

Övriga externa kostnader granskades utifrån valda väsentlighetstal och analytiskt efter typ av kostnader. Fakturorna som granskades avseende el och rådgivning var utställda på bolaget och avsåg bolagets fastigheter. Övriga kostnader var inte avvikande för verksamheten och vid en översiktlig genomgång av materialet hittades inga kostnader av privat karaktär eller på annat sätt rörelsefrämmande kostnader. Kostnaderna jämfördes med tidigare år och inget avvikande kom fram. Kostnaderna hade, liksom omsättningen och omfattningen av verksamheten, minskat.

För *räkenskapsåret 2016/17* kunde de leverantörsskulder som hade tillkommit under året kontrolleras mot huvudbok. Tidigare leverantörsskulder kunde på motsvarande sätt kontrolleras mot tidigare års specifikationer. Enligt bokföringen hade samtliga leverantörsskulder betalats efter räkenskapsårets slut och totalt hade betalningar om 2 042 tkr skett under oktober–november 2017. Betalningar enligt bankkontoutdrag kunde matchas mot specifikationen. Bland annat matchades vid granskningstillfället tre specificerade betalningar om 576 tkr mot specifikationen, vilket utgjorde mer än hälften av balansposten. Fram till avlämnandet av revisionsberättelsen framkom vid kontroll av bankkontoutdrag, bokföring och registerutdrag från Kronofogdemyndigheten samt vid diskussion med företagsledning och redovisningskonsulten inget som indikerade att det fanns några ytterligare leverantörsskulder avseende räkenskapsåret 2016/17 eller tidigare år.

I fråga om övriga externa kostnader gjordes motsvarande granskning som föregående år utifrån valda väsentlighetstal och analytiskt efter typ av kostnader. Kostnaderna jämfördes med tidigare år och inget avvikande framkom utöver ökade kostnader för räntor och avgifter till Kronofogdemyndigheten. Detta fanns redan noterat som ett möjligt resultatfel i revisionsdokumentationen avseende leverantörsskulderna och det rapporterades i en PM till styrelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Den granskning som framgår av A-sons dokumentation begränsar sig till avstämning mot specifikation, noteringar om att periodiseringskontroll skett, några stickprov avseende kostnader för el och fastighetsvärdering samt, för räkenskapsåret 2016/17, anteckningar om att samtliga leverantörsfakturer hade betalats på det nya året. Denna granskning kan inte anses tillfyllest.

Den granskning som A-son har redogjort för i sina yttranden utgörs bl.a. av viss ytterligare genomgång av specifikationerna av leverantörsskulderna, en jämförelse av de övriga externa kostnaderna med föregående år samt en översiktlig genomgång av materialet i syfte att identifiera rörelsefrämmande kostnader. För räkenskapsåret 2016/17 har han även redogjort för en granskning av betalningar av leverantörsskulder på det nya året. Det som han har anfört avseende sin granskning av leverantörsskulderna och de övriga externa kostnaderna medger inte någon närmare bedömning av granskningens omfattning. Revisorsinspektionen anser därför att han inte har förmått göra den påstådda granskningen sannolik.

Inspektionen drar av det nuanförda slutsatsen att A-son inte för något av de båda räkenskapsåren granskade leverantörsskulder och övriga externa kostnader i den utsträckning som var nödvändigt för att han skulle kunna verifiera dessa poster (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Genom sin bristfälliga granskning i dessa hänseenden har A-son åsidosatt god revisions- sed. I och med att leverantörsskulderna och de övriga externa kostnaderna var väsentliga medförde den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. När han likväl lämnade ett sådant tillstyrkande för räkenskapsåret 2016/17 innebar också det att han åsidosatte god revisionssed.

4 Det andra ärendet (dnr 2020-364)

4.1 Bakgrund

Det andra ärendet gäller revisionen av tre olika bolag. Nettoomsättningen och balansomslutningen i bolagen för det av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåret 2017 framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Nettoomsättning	Balansomslutning
Hotellbolaget	19,7	9,2
Holdingsbolag A	0	9,7
Holdingsbolag B	0	11,2

Årsredovisningarna upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

I revisionsberättelsen för hotellbolaget varken av- eller tillstyrktes att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna och behandla vinsten i enlighet med förslaget i förvaltningsberättelsen. Grunden för detta var att det inte gick att fastställa ingående och utgående balans för flera poster på såväl tillgångs- som skuldsidan till följd av avsaknad av nödvändiga specifikationer, saldobekräftelser och underlag. Dessa osäkerheter kunde också påverka resultaträkningens poster liksom andra svårigheter i att kunna fastställa resultaträkningens intäcks- och kostnadsposter. Revisionsberättelserna var i övrigt utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

4.2 Kontantmetoden (hotellbolaget)

Av A-sons sammanfattande revisions-PM för hotellbolaget framgår att det var oklart vad ett par konton på skuldsidan avsåg, att bolaget tillämpade kontantmetoden vid bokföring av leverantörsfakturor samt att bokslutsrutinen (avklipp och periodiseringar) och intäktsredovisningen, inklusive kassahantering och relaterade balansposter, inte hade fungerat.

Även av sammanfattningen från förvaltningsrevisionen framgår att kontantmetoden tillämpades på leverantörsfakturor. A-sons slutsats var att han inte funnit någon åtgärd eller försummelse som kunde föranleda ersättningsskyldighet eller andra överträdelser av aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

A-son har uppgett följande.

Han anmärkte inte i revisionsberättelsen på att bolaget tillämpade kontantmetoden, eftersom möjliga effekter av en delvis felaktig tillämpning av redovisningsprincip implicit ingick i skrivningen som gjordes under rubriken ”Grund för uttalanden”. Ytterligare detaljerade beskrivningar skulle inte tillföra någon information som skulle påverka slutsatserna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt RevR 705 p. 118 ska revisorn om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören i något väsentligt avseende har handlat i strid med aktiebolagslagen ta in en anmärkning om detta i revisionsberättelsen. En situation där detta kan bli aktuellt är när styrelsen inte har levt upp till det ansvar som den har för bolagets bokföring (jfr 8 kap. 4 § aktiebolagslagen).

I detta fall använde sig bolaget av kontantmetoden i sin löpande bokföring av leverantörsfakturor. Den metoden får användas av företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. I övriga fall ska fakturametoden tillämpas.⁵ Bolagets nettoomsättning för det aktuella räkenskapsåret översteg vida gränsvärdet för när kontantmetoden får användas och den löpande bokföringen upprättades därför i strid med bokföringslagen.

Omständigheterna var därmed sådana att A-son skulle ha gjort en anmärkning i sin revisionsberättelse. Att han varken av- eller tillstyrkte att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna på grund av bristande bokföringsunderlag innebär inte att han kunde avstå från att göra här aktuell anmärkning i revisionsberättelsen. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Skatter och avgifter (de båda holdingbolagen)

Av revisionsdokumentationen framgår att de båda holdingbolagen under året bokfört räntekostnader avseende skuldsaldon bokförda på avräkningskonton. Räntekostnaderna hade gottskrivits respektive avräkningskonto. Av dessa räntekostnader avsåg 500 tkr per bolag fysiska personer. I revisionsdokumentationen för bolagen anges att det genom

⁵ Kontantmetoden regleras i 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen och fakturametoden i första stycket samma paragraf.

granskning av skattekontoutdrag från Skatteverket kunde konstateras att bolagen hade fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Kopior av skattekontoutdrag ingår i dokumentationen. Av kontoutdragen kan inte för något av bolagen utläsas att skatteavdrag hade gjorts för de räntor om 500 tkr per bolag som kostnadsförts och gottskrivits berörd fysisk person.

A-son har uppgett följande.

Han konstaterade att ränta deklarerades i respektive fysiska persons inkomstdeklaration. Oaktat detta borde kontrolluppgift ha lämnats och skatteavdrag ha gjorts. Han missade det vid sin granskning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § aktieföretagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att göra skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av den lagen. Enligt 10 kap. 2 och 15 §§ sistnämnda lag ska skatteavdrag göras från sådan ränta som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas om enligt 17 eller 19 kap. Enligt 17 kap. 3 § samma lag ska kontrolluppgift lämnas av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta eller annan avkastning.

Av Revisorsinspektionens utredning framgår att de båda holdingbolagen inte hade innehållit källskatt på i bolagen kostnadsförd och gottskriven ränta till en fysisk person. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.4 Tillstyrkande av resultat- och balansräkningar (holdingbolag A)

Det aktuella räkenskapsåret var A-sons andra år som revisor i holdingbolaget A. Hans övergripande väsentlighetstal i revisionen var 195 tkr.

I hans revisions-PM pekas på ett utredningsbehov avseende en skuld på 155 tkr till en namngiven motpart och en ospecificerad interimsskuld om 480 tkr. I underliggande arbetspapper anges att dessa skulder är oförändrade sedan många år. Beträffande skulden till den namngivna motparten anges att det bör utredas när den preskriberas och därmed

får bokas bort. När det gäller den ospecificerade interimsskulden anges att det bör utredas hur den uppkommit och vad den avser.

A-son har uppgett följande.

Ifrågavarande poster hade funnits med i balansräkningen åtminstone sedan år 2013. Verksamheten var näst intill vilande, eller snarare typisk holdingbolagsverksamhet, under alla år. I huvudsak förlitade han sig på avgivna påtecknade årsredovisningar, eftersom inga andra skriftliga handlingar eller dokumentation hade kunnat företes. Han försökte kontakta bolagets tidigare revisor utan att lyckas eller få respons. Den revisorsassistent som han talade med kunde inte hjälpa honom. Han talade med ägare och bokförare som menade att dokumentationen ”fanns i redovisningen”. Han tyckte inte att posterna var uppenbart orimliga, de hade granskats av andra revisorer och av försiktighets skull fanns det anledning att låta posterna kvarstå till dess vidare utredning kunde göras. Posterna kunde mycket väl vara korrekt upptagna och en justering av posterna borde göras först när en utredning hade klargjort transaktionerna. Han ansåg inte att han hade grund för att göra ett modifierat uttalande i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-son uppmärksammade att det var oklart vad två skuldposter avsåg. Skuldposterna uppgick tillsammans till drygt tre gånger väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet. Han förlitade sig på tidigare års årsredovisningar och hade ingen annan information om skulderna än att de var oförändrade sedan ett antal år tillbaka och, såvitt gäller den ena skulden, vem som var bolagets motpart. Han saknade därmed tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att posterna var korrekt redovisade. Med hänsyn till att de båda posterna sammantaget innehöll en risk för väsentliga fel hade han därför inte heller grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I det ena ärendet (dnr 2019-897) har han för räkenskapsåren 2013/14, 2014/15 och 2015/16 brutit i den agerandeplikt som en revisor har för att få in material för revision. För de två senare räkenskapsåren har han inte fullgjort de skyldigheter som följer av aktiebolagslagen vid

misstanke om brott. För räkenskapsåren 2015/16 och 2016/17 var hans granskning av leverantörsskulder och övriga externa kostnader otillräcklig.

Även i det andra ärendet (dnr 2020-364) har Revisorsinspektionen funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett bolag anmärkte han inte på att bokföringen av leverantörsfakturor felaktigt gjordes enligt kontantmetoden. I två bolag anmärkte han inte på brister i hanteringen av skatter och avgifter. I ett bolag saknade han grund för att tillstyrka att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är, särskilt med beaktande av att han inte har haft grund för sina slutsatser i flera revisionsberättelser, allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusk Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.