

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag vars verksamhet bestod i att hyra ut en läkare (i fortsättningen ”bolaget”).

A-son valdes till revisor den 21 juli 2008 och har avgett revisionsberättelse för räkenskapsåret 1 juli 2007–30 juni 2008. Revisionsberättelsen avvek i ett par avseenden från standardutformningen. De gjorda anmärkningarna har emellertid inte någon koppling till den fråga som behandlas i detta ärende. A-son tillstyrkte fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

Bolaget försattes i likvidation den 12 oktober 2010 på grund av att någon årsredovisning för räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009 inte hade getts in till Bolagsverket. Den 3 januari 2011 försattes bolaget i konkurs.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget avseende räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09.

2 Skatteverkets underrättelse

I Skatteverkets underrättelse anges bl.a. följande.

I samband med skatterevision av bolaget framkom det att bokföring helt saknades för perioden 1 juli 2007–26 november 2007 och att inga intäkter hade bokförts under perioden 1 juli 2007–9 januari 2008. Skatteverket kunde dock via erhållna kontoutdrag konstatera att omfattande in- och utbetalningar hade skett på bolagets bankkonto under den period för vilken bokföring saknades. De oredovisade inbetalningarna uppgick till 416 585 kr och oredovisade betalningar från bolagets bankkonto uppgick till 607 455 kr.

I förfrågan i oktober 2009 ombads bolaget förklara varför bokföring saknades för perioden. Frågan besvarades av bolagets redovisningskonsult som uppgav att underlag för bokföringen, på grund av flytt och byte av redovisningskonsult samt revisor, hade hamnat i en kartong som hade hittats i ett förråd först efter det att Skatteverket hade skickat sin förfrågan. Enligt redovisningskonsulten hade det inte upprättats någon bokföring för perioden.

I februari 2010 meddelade A-son Skatteverket att bolagets bokföring för räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09 skulle göras om. Han uppgav också att han inte hade haft tillgång till bolagets bankkontoutdrag och därför inte uppmärksammat inbetalningarna och utbetalningarna.

3 Revisionen av räkenskapsåret 2007/08

Såvitt kan utläsas av A-sons dokumentation stämde han av posten Kassa och bank mot kontoutdrag från bank och mot huvudboksutdrag. Första transaktionen på huvudboksutdraget är daterad den 7 januari 2008. Ingående saldo i redovisningen rörande bankkontot var 103 797 kr, vilket stämde med utgående saldo per den 30 juni 2007. I dokumentationen finns ett antal

bankkontoutdrag avseende år 2008. Enligt bankkontoutdraget för januari 2008 var ingående saldo den 1 januari 61 703 kr.

A-son har uppgett följande.

När han tillträdde som revisor fick han ta del av avgående revisors promemoria till styrelsen avseende räkenskapsåret 2006/07. Orsaken till revisorsbytet var att företagsledaren flyttade från Norrland till Skåne och ansåg sig behöva en lokal samarbetspartner.

Vid revisionen uppmärksammade han att det i allt väsentligt saknades transaktioner för perioden 1 juli 2007–31 december 2007. Han frågade redovisningskonsulten om skälet till detta och fick till svar att verksamheten hade varit vilande men att den hade återupptagits under år 2008, efter det att företagsledaren hade flyttat till Skåne. Eftersom svaret var entydigt och väl motsvarade de faktiska omständigheterna avseende flytten, godtog han uppgiften utan att vidta några ytterligare kontrollåtgärder. Vid tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen var han således av uppfattningen att verksamheten hade varit vilande under den första hälften av räkenskapsåret. Han fick aldrig de saknade verifikationerna för påsyn, utan i stället beslutades i samband med skatterevisionen att hela året skulle bokas om så att redovisningen blev korrekt.

Granskningen av posten Kassa och bank var primärt inriktad på att skaffa revisionsbevis för att utgående saldo var rätt. Han fokuserade härvid på att transaktioner på båda sidor om balansdagen gick att spåra.

Det är korrekt att det förelåg en diskrepans mellan huvudbok och kontoutdrag avseende kassa och bank. När han först erhöll räkenskapsmaterial för revision, saknades en del handlingar, däribland kontoutdrag för att göra denna avstämning. Bristen på underlag åtgärdades dock och han erhöll senare, efter påstötning, de saknade handlingarna. Vid granskningstillfället saknades dock denna möjlighet till avstämning.

RN har, med anledning av att A-sons dokumentation innehåller kontoutdraget för januari 2008, av vilket diskrepansen mot huvudboken framgår, frågat honom om han hade haft tillgång till utdraget innan han avgav sin revisionsberättelse. A-son har uppgett att han inte är säker på när han fick del av utdraget.

RN gör följande bedömning.

Den fråga som RN har att ta ställning till är om A-son hade grund för att godta uppgiften om att bolaget inte hade bedrivit någon verksamhet under den första hälften av räkenskapsåret 2007/08.

RN noterar inledningsvis att det var fråga om en förstagångsrevision.

RN konstaterar att uppgifterna om vilket underlag han hade vid granskningen av posten Kassa och bank framstår som delvis oförenliga. I sina yttranden till RN har han först uppgett han inte hade tillgång till de kontoutdrag som behövdes för att stämma av posten. Hans revisionsdokumentation innehåller dock kontoutdrag för den senare hälften av räkenskapsåret, bl.a. det ovan nämnda utdraget för januari 2008 av vilket differensen mot huvudboken framgår. På en direkt fråga från RN har han senare under utredningen förklarat att han inte vet när han fick del av kontoutdraget.

I 24 § revisorslagen (2001:883) regleras revisorers skyldighet att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Där sägs att dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand samt att dokumentationen ska ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande avges.

Mot bakgrund av den nu nämnda bestämmelsen anser RN att det förhållandet att en handling har tagits in i dokumentationen utgör en presumtion för att revisorn hade tillgång till handlingen vid tiden för avgivandet av revisionsberättelsen. För att denna presumtion ska brytas bör krävas att omständigheterna är sådana att det framstår som övervägande sannolikt att handlingen har tillförts dokumentationen först i ett senare skede, t.ex. genom något slag av ursprunglig

anteckning om när revisorn fått del av handlingen. I förevarande fall anser RN inte att A-son har gjort sannolikt att han inte skulle ha haft tillgång till det aktuella kontoutdraget vid tiden för sin granskning. RN utgår därför från att detta var tillgängligt för honom vid revisionstillfället och att han därmed också borde ha noterat differensen mellan kontoutdraget och bolagets huvudbok.

Med hänsyn till att det var fråga om en förstagsrevision skulle A-son ha tagit kontakt med företagsledaren för att kontrollera uppgiften om att verksamheten hade varit vilande. Därtill kommer den omständigheten att det ingående saldot på bankkontoutdraget den 1 januari 2008 inte överensstämde med bolagets redovisning. Detta borde ha föranlett A-son att ifrågasätta redovisningskonsultens uppgift om att verksamheten hade varit vilande under år 2007. Han skulle således ha vidtagit ytterligare kontrollåtgärder. Han skulle härvid ha begärt att få ta del av bankkontoutdrag för hela det aktuella räkenskapsåret.¹

Vid en samlad bedömning finner RN att A-son inte har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att ha grund för sitt antagande om att bolaget inte hade bedrivit någon verksamhet under den första hälften av räkenskapsåret. Denna brist i revisionsarbetet har medfört att han har saknat möjlighet att bedöma om bolagets redovisning var tillförlitlig och fullständig. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Revisionen av räkenskapsåret 2008/09

Som angetts inledningsvis försattes bolaget i likvidation den 12 oktober 2010 på grund av att någon årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 inte hade lämnats in till Bolagsverket.

A-son har uppgett följande.

Under hösten 2009 hade han kontakt med redovisningskonsulten flera gånger i frågan om att erhålla material för revision avseende räkenskapsåret 2008/09. Trots dessa påtryckningar, som skedde muntligen, fick han inte del av handlingar för revision förrän den 11 januari 2010. De handlingar han erhöll skulle sedermera komma att ändras och omarbetas ett stort antal gånger. Alla inblandade var överens om att redovisningen skulle vara korrekt och det påbörjades ett arbete med att göra om även hela räkenskapsåret 2007/08. Han framhöll flera gånger vikten av att handlingarna färdigställdes skyndsamt och lämnade även förslag om hur processen bäst skulle skötas. Hanteringen var undermålig från redovisningsbyråns sida. Han hade dessutom efter slutförandet av revisionen för räkenskapsåret 2007/08 ett flertal telefonsamtal med företagsledaren och diskuterade hur redovisningsbyråns arbete framskred, eventuella möjligheter att påskynda dess arbete, lägesrapportering avseende revisionen, planering avseende undertecknande av årsredovisning m.m.

Den första konkreta åtgärd som han vidtog med anledning av bestämmelserna om åtgärder vid misstanke om brott i 9 kap. 42-44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) var att den 1 november 2010 ta kontakt med FAR:s chefsjurist samt en åklagare vid Ekobrottsmyndigheten för att undersöka hur han skulle agera med anledning av redovisningsbyråns oförmåga att producera nya korrigerade handlingar i tid.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara

¹ Jfr RN:s beslut den 3 maj 2007 i ärende dnr 2005-322 (D 19/07 i RN:s praxissamling).

upprättad och reviderad senast vid samma tillfälle. Bolagets årsredovisning och revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008/09 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 31 december 2009.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolaget upprättar räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial inte överlämnas till revisorn för revision i sådan tid att ordinarie bolagsstämma riskerar att inte kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionssed informera bolagets styrelse om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammars, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör han eller hon avgå från sitt uppdrag.²

Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) att en bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget betala en förseningsavgift enligt 8 kap. 6 § samma lag. Om bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i bestämmelsen angivna brott, bland annat bokföringsbrott, ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Först ska revisorn i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Detta behöver dock inte göras om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Senast fyra veckor efter underrättelsen till styrelsen ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken och ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra anmälan till åklagare, nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

Högsta domstolen har i NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade avgett årsredovisningar för ett räkenskapsår knappt tre månader för sent och för följande räkenskapsår drygt fyra månader för sent. Det bolagets styrelseledamot dömdes till ansvar för bokföringsbrott. Brotten bedömdes inte vara ringa.

I FAR:s uttalande EtikU 10, Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag, anges i fråga om förseningens längd och dess betydelse för revisorns skyldigheter att denne ”under inga omständigheter kan underlåta” att agera enligt det aktuella regelverket i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom senast elva månader efter räkenskapsårets utgång.

A-son fick inte del av bolagets årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial för räkenskapsåret 2008/09 i tid utan först efter det att ordinarie bolagsstämma skulle ha hållits enligt aktiebolagslagen. Han har hänvisat till att han i god tid tog upp frågan om upprättande av räkenskapsmaterial vid muntliga kontakter med företagsledaren och bolagets redovisningskonsult. RN konstaterar att A-son, när han insåg att muntliga påminnelser inte

² Se t.ex. RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2010-491.

hörsammades, skulle skriftligen ha uppmärksammat styrelsen på dess skyldigheter. Redan genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisions sed.

När bolaget försattes i likvidation den 12 oktober 2010, hade det förflutit knappt femton och en halv månad från det aktuella räkenskapsårets utgång och bolagets dröjsmål med att upprätta årsredovisning uppgick till knappt nio och en halv månad. Förseningen var så betydande att styrelsen mot bakgrund av det ovan anförda, redan under sommaren 2010 kunde misstänkas för bokföringsbrott som inte var obetydligt. Enligt RN:s mening skulle A-son på grund av den kraftiga fördröjningen med upprättandet av årsredovisningen ha vidtagit åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Han skulle först ha underrättat bolagets styrelse om att misstanke om bokföringsbrott förelåg. Om någon årsredovisning därefter inte hade lagts fram inom fyra veckor från denna underrättelse, och sådana omständigheter som nämns i 9 kap. 44 § andra stycket inte förelåg, skulle han även ha gjort en anmälan till åklagare. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisions sed. Vad han har anfört om sina åtgärder efter likvidationstidpunkten medför ingen annan bedömning.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder räkenskapsåret 2007/08 för att kunna godta uppgiften om att verksamheten hade varit vilande under första hälften av året. Bristerna i granskningen har medfört att han har kommit att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det.

Vidare har han i fråga om räkenskapsåret 2008/09 inte uppfyllt den agerandeplikt som åvilar revisorer för att se till att material för revision avlämnas i rätt tid samt underlåtit att vidta de åtgärder som aktiebolagslagen kräver vid misstanke om brott.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling som föredragit ärendet.