

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i ett aktiebolag (bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Bolagets styrelse hade en ledamot, här benämnd MA. Bolagets verksamhet bestod av konsultverksamhet inom marknadsföring och försäljning men även i handel med värdepapper, bilar och båtar samt utveckling av nya produkter inom läkemedel och livräddning.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Räkenskapsåret 31 augusti 2009–30 juni 2010 var bolagets första verksamhetsår och A-son registrerades som bolagets revisor i augusti 2009. Enligt anmälaren kommunicerade inte A-son med MA efter det att han hade valts till revisor för bolaget.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för uppdraget för detta räkenskapsår och för räkenskapsåret 1 juli 2010–30 juni 2011.

2 Räkenskapsåret 2009/10

2.1 Allmänt

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/10 inkom till Bolagsverket den 31 oktober 2011. På fastställelseintyget anges att bolagets räkenskapsår omfattar perioden 10 juli 2009–30 juni 2010. I övriga delar av årsredovisningen har räkenskapsårets början ändrats för hand till 31 augusti 2009. I revisionsberättelsen anges att bolagets räkenskapsår omfattar tiden 31 augusti 2009–30 juni 2010.

Årsredovisningen är daterad den 31 augusti 2011 och revisionsberättelsen den 14 oktober 2011. A-son har i revisionsberättelsen anmärkt att årsredovisningen inte har upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Av revisorspåteckningen framgår inte att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

2.2 A-sons revisionsdokumentation

I ett e-postmeddelande, daterat den 28 maj 2009 och ställt till MA, rekommenderade A-son att bolaget skulle ha ett brutet räkenskapsår. Som exempel anger han tiden 1 juli till 30 juni och uppger att det första bokslutet i så fall ska upprättas senast per den 30 juni 2010. A-son har den 27 september 2011 antecknat att han tyvärr hade missat att skicka brev till bolaget på grund av att han inte hade ”koll” på tidpunkten för bokslutet. Han har vidare antecknat att han borde avsäga sig uppdraget, men att han ska försöka lämna revisionsberättelse mot bakgrund av att han mottagit årsredovisningen innan han hunnit avsäga sig sitt uppdrag.

I ett den 8 juli 2011 daterat registreringsbevis från Bolagsverket anges att bolagets räkenskapsår omfattar perioden 1 juli till och med 30 juni.

I en sammanfattning över revisionen anges att A-son var av uppfattningen att bolagets första räkenskapsår skulle avslutas den 31 december 2010, men att han den 8 juli 2011 upptäckte att bolagets räkenskapsår hade avslutats den 30 juni 2010. Det anges vidare att han sedermera mottog årsredovisningen i början av september 2011 och att han bedömde att det var bättre att fullfölja revisionen och samtidigt se till att årsredovisningen för nästa räkenskapsår upprättades i tid.

2.3 A-sons yttranden

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Bolaget bildades vid konstituerande stämma den 10 juli 2009 och registrerades hos Bolagsverket i augusti samma år. Han registrerades som bolagets revisor i augusti 2009. I samband med bolagets bildande diskuterade han med MA vilket räkenskapsår som skulle vara lämpligast. Normalt väljer en företagare att ha ett så långt första räkenskapsår som möjligt. Eftersom bolaget bildades i augusti 2009, skulle det vara möjligt att låta det första räkenskapsåret avslutas per den

31 december 2010. Han uppfattade det också som att MA hade valt ett förlängt första räkenskapsår. Efter de inledande kontakterna när han valdes till revisor, hade han inte några kontakter vare sig med MA eller med bolagets externa redovisningskonsult. Eftersom ingen hörde av sig och med tanke på bolagets planerade blygsamma verksamhet fann han inte grund för att söka information. Hans minnesbild var vid den tiden att bolagets första verksamhetsår skulle omfatta tiden den 31 augusti 2009 till 31 december 2010. Han följde inte under våren 2011 upp bolagets status och han uppmärksammade först i juli 2011 att bolagets bokslut för räkenskapsåret skulle ha upprättats per den 30 juni 2010. Under inledningen av hans revision av räkenskapsåret 2009/10 hade han kontakt med redovisningskonsulten och senare under hösten 2011 även med MA. I början av september 2011 skickade redovisningskonsulten honom en årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 som var undertecknad av styrelsen den 31 augusti 2011.

Som revisor har han enligt god revisionssed skyldighet att följa upp att han tillställs en årsredovisning i rätt tid men eftersom han hade fel information om vilket räkenskapsår som tillämpades förbisåg han att stöta på om årsredovisningen. I detta uppdrag bedömde han, när det stod klart att årsredovisningen var försenad, att det var mer angeläget att slutföra uppdraget och göra information tillgänglig för tredje man än att omgående göra en anmälan och avgå. Han anmärkte även i revisionsberättelsen på dröjsmålet med årsredovisningen.

Vid den tidpunkt då han påbörjade sin revision av räkenskapsåret 2009/10 fanns en av styrelsen undertecknad årsredovisning med datumangivelsen den 31 augusti 2011.

Av förbiseende angav han inte i revisorspåteckningen att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

2.4 RN:s 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 (årsstämma). Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom denna sexmånadersperiod.

Av RS 310 p. 2SE *Kunskap om verksamheten* följer att revisorn ska ha eller skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna identifiera och förstå de händelser, transaktioner och förhållanden som enligt hans eller hennes bedömning kan ha en betydande påverkan på årsredovisningen, bokföringen och företagsledningens förvaltning eller på granskningen eller revisionsberättelsen.¹ Denna kunskap ska användas exempelvis för att bedöma inneboende risk och kontrollrisk och för att besluta om granskningsåtgärdernas karaktär, omfattning och förläggning i tiden.

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 bolagets styrelse låter upprätta räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial dröjer så att det finns risk för att årsstämma 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 hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.²

Av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) följer 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 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.

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 revisorn under inga omständigheter kan underlåta att agera enligt det aktuella regelverket i fall då årsredovisningen inte kan beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han efter de inledande kontakterna när han valdes till revisor inte hade några kontakter med vare sig bolaget eller bolagets externa redovisningskonsult. A-son var i sin egenskap av bolagets revisor skyldig att *dels* skaffa sig

¹ Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA).

² Se ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531 (referat D 25/00-01 i RN:s praxis), RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 (referat D 43/10 i RN:s praxis) och 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

tillräcklig kunskap om verksamheten för att kunna besluta om sina granskningsåtgärders förläggning i tiden, *dels* planera sitt arbete så att revisionen kunde utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Dessa skyldigheter har han åsidosatt. Vad han har uppgett om att bolaget hade en blygsam omfattning, att ingen hörde av sig till honom, att han därför inte fann grund för att söka information och att hans minnesbild var att bolagets första verksamhetsår skulle omfatta tiden den 31 augusti 2009 till 31 december 2010 utgör inte några giltiga ursäkter för hans passivitet.

Genom att inte skaffa sig tillräcklig kunskap om verksamheten och inte planera sitt arbete så att revisionen kunde utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid har A-son sålunda åsidosatt god revisionssed.

Det har vidare ålegat honom att uppmärksamma bolagets styrelse på att årsredovisningen måste upprättas i sådan tid att bolagsstämman kunde hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Han har inte heller fullgjort detta åliggande. Så skulle ha varit fallet även om det förhållit sig så som han har uppgett sig ha trott, nämligen att bolagets första räkenskapsår skulle ha avslutats först den 31 december 2010. Genom att inte följa upp att bolagets styrelse hade låtit upprätta en årsredovisning och inte heller informera styrelsen om att det finns risk för att bolagsstämma inte skulle kunna hållas inom föreskriven tid har han åsidosatt god revisionssed.

I revisorspåteckningen på årsredovisningen saknas uppgift om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen. Enligt RS 709, p. 49SE, ska det av revisorspåteckningen framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen.³ A-son har avgett en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen. Därigenom har han åsidosatt god revisionssed.

3 Räkenskapsåret 2010/11

3.1 Allmänt

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 är daterad den 5 januari 2012 och undertecknad av styrelseledamoten MA. Revisionsberättelsen är daterad den 12 januari 2012. I förvaltningsberättelsen och revisionsberättelsen anges att bolaget försattes i likvidation av Bolagsverket den 25 oktober 2011. A-son har i revisionsberättelsen anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Av revisorspåteckningen framgår inte att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

3.2 A-sons revisionsdokumentation

I en sammanfattande promemoria över revisionen av räkenskapsåret 2010/11 har det antecknats att bolagets styrelse upprättade en årsredovisning för räkenskapsåret 2010/11 och undertecknade denna den 20 september 2011. Den årsredovisningen finns även i

³ Bestämmelser motsvarande RS 709 p. 49SE finns i RevR 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 34.

dokumentationen. I promemorian anges vidare att årsredovisningen kom att rättas efter det att Bolagsverket hade beslutat om likvidation av bolaget och att en ny årsredovisning för räkenskapsåret upprättades av bolagets tidigare ställföreträdare den 5 januari 2012.

Av A-sons dokumentation framgår inte vid vilken tidpunkt han fick del av den första årsredovisningen eller anledningen till att han inte ansåg att denna kunde revideras.

I ett e-postmeddelande den 11 januari 2012 uppmanade A-son bolagets externa redovisningskonsult att komplettera förvaltningsberättelsen med information om likvidationen och att stryka ett förslag om aktieutdelning. I ett e-postmeddelande, daterat den 17 januari 2012, till MA från bolagets externa redovisningskonsult anges att ny årsredovisning översänds och MA uppmanas att skriva ut den bifogade filen, skriva under och skicka årsredovisningen vidare till A-son. I det svar som MA skickade den 18 januari 2012 uppger denne att han ska skriva under och skicka årsredovisningen vidare.

3.3 A-sons yttranden

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

Eftersom bokslutstidpunkten för bolagets andra räkenskapsår var passerad när han fick årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/10 fann han det också angeläget att se till att årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 upprättades i tid. Han fick i slutet av september 2011 del av en undertecknad årsredovisning för räkenskapsåret 2010/11. Den var daterad den 20 september 2011. Skälet till att han fick denna årsredovisning var att han hade begärt att få information om utvecklingen efter utgången av räkenskapsåret 2009/2010 som ett led i sin revision av räkenskapsåret 2009/10. Innehållet i årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/2011 granskades översiktligt i september 2011 i syfte att få tillräckliga revisionsbevis för uttalandena i revisionsberättelsen för årsredovisningen över räkenskapsåret 2009/2010.

Årsredovisningen för 2010/11 var färdigställd innan bolaget trädde i likvidation den 25 oktober 2011 men några mindre justeringar krävdes efter beslutet om likvidation. En årsredovisning för räkenskapsåret undertecknades slutligen av MA den 5 januari 2012. Det var inte nödvändigt att med hänsyn till bokslutsdagen den 30 juni 2011 slutföra revisionen av räkenskapsåret 2010/2011 omgående. Bolagsverket försatte bolaget i likvidation den 25 oktober 2011 utan att han dessförinnan hade informerats om att bolaget hade blivit underrättat om ett kommande likvidationsbeslut. Eftersom bolaget hade försatts i likvidation när revisionen av räkenskapsåret 2010/11 skulle slutföras, behövde årsredovisningen ändras. Anledningen till att MA undertecknade årsredovisningen efter det att bolaget hade gått i likvidation var att likvidatorn vägrade skriva under den, eftersom den avsåg förhållandena i bolaget under tiden före hans tillträde som likvidator. Efter diskussioner godtog han likvidatorns argument och valde att inte driva frågan ytterligare. Tidsutdräkten med anledning av dessa diskussioner medförde att det dröjde innan han hade en av en behörig person undertecknad årsredovisning som han kunde uttala sig om. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 kunde därför inte behandlas på bolagsstämman inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

En redovisning som omfattar ett helt räkenskapsår är en årsredovisning även om bolaget är i likvidation. Omfattar redovisningen del av räkenskapsår benämns den redovisning. Bolaget upprättade en årsredovisning enligt årsredovisningslagen som omfattade hela räkenskapsåret

2010/11. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2010/11 var inte en sådan redovisning som styrelsen är skyldig att upprätta per likvidationsdagen. I både förvaltningsberättelsen och revisionsberättelsen anges att bolaget hade försatts i likvidation och för en läsare av årsredovisningen framgår det därmed tydligt att bolaget var i likvidation. Styrelsen hade med anledning av likvidationsbeslutet en skyldighet att upprätta en redovisning för perioden den 1 juli 2011 fram till likvidationstidpunkten. Det är dock inte en fråga som han som revisor har att ta ställning till och uttala sig om när han ska avlämna sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2011/12.

Han mottog den 5 januari 2012 en ändrad årsredovisning från bolagets redovisningskonsult. Efter avstämning med bolagets likvidator lämnade han den 12 januari 2012 besked till redovisningskonsulten att revisionen var avslutad och att revisionsberättelsen skulle undertecknas den 12 januari 2012. Redovisningskonsulten daterade i sin tur årsredovisningen och fastställde datum för årsstämman till den 12 januari 2012. Han själv mottog den undertecknade årsredovisningen ungefär en vecka senare. Eftersom han den 12 januari 2012 hade meddelat redovisningskonsulten att revisionen var avslutad, var hans bedömning att han kunde underteckna revisionsberättelsen per den 12 januari 2012, vilket överensstämmer med kravet på undertecknande i 9 kap 29 § aktiebolagslagen.

Av förbiseende angav han inte i revisorspåteckningen att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen.

3.4 RN:s bedömning

Av såväl A-sons dokumentation som hans yttranden till RN framgår att han, innan bolaget gick i likvidation, hade fått del av en årsredovisning som var undertecknad av en för bolaget då behörig ställföreträdare och daterad den 20 september 2011. Han har, trots uppmaning från RN, inte förklarat varför han underlät att revidera denna årsredovisning. Han har inte, vare sig i sin dokumentation eller i sina yttranden till RN, gjort gällande att det förelåg några fel i den avgivna årsredovisningen vid den tidpunkt då den avgavs. Vad han har anfört om behovet av komplettering med anledning av likvidationen, dvs. en händelse som hade inträffat efter tidpunkten för årsredovisningens upprättande, innebär ingen godtagbar förklaring avseende denna underlåtenhet. Genom att underlåta att revidera den årsredovisning som han fick del av i slutet av september 2011 och istället anmärka på att den i januari 2012 avgivna årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

Enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen ska ett aktiebolags årsredovisning skrivas under av samtliga styrelseledamöter och i förekommande fall av den verkställande direktören. Enligt 25 kap. 30 § aktiebolagslagen träder en likvidator i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. Bestämmelser om styrelse och styrelseledamöter i aktiebolagslagen och tillämplig lag om årsredovisning gäller även i fråga om likvidatorn, om inte annat uttryckligen följer av andra bestämmelser i samma kapitel.

Mot bakgrund av dessa bestämmelser skulle den årsredovisning som A-son sedermera reviderade för räkenskapsåret 2010/11 således ha undertecknats av likvidatorn och inte av bolagets tidigare ställföreträdare.⁴ Denna senare årsredovisning kan således inte anses ha varit

⁴ Se RN:s beslut den 17 september 2010 i ärende dnr 2010-170 (referat D 27/10 i RN:s praxis).

formellt avgiven när A-son avgav sin revisionsberättelse. Genom att ändå avge revisionsberättelse över den årsredovisningen har han åsidosatt god revisionssed.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. Av dokumentationen avseende e-postkorrespondens mellan A-son och bolagets redovisningskonsult och A-sons egna uppgifter framgår att arbetet med att innehållsmässigt färdigställa årsredovisningen pågick efter de tidpunkter då årsredovisningen respektive revisionsberättelsen daterades. Hans granskningsarbete kan därför inte ha varit avslutat vid den tidpunkt som anges i revisionsberättelsen. Genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen hade avslutats har A-son åsidosatt god revisionssed.⁵

I revisorspåteckningen på årsredovisningen saknas uppgift om att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. Med hänvisning till vad som anförts i denna fråga avseende räkenskapsåret 2009/10 har A-son åsidosatt god revisionssed genom att avge en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i revisorspåteckningen.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte uppfyllt den agerandeplikt som åvilar honom i egenskap av revisor. Han har underlåtit att skaffa sig den kunskap om verksamheten som krävdes för att han skulle kunna besluta om granskningsåtgärdernas förläggning i tiden och planera sitt arbete så att revisionen kunde utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Han har vidare underlåtit att följa upp att bolagets styrelse låtit upprätta årsredovisning och informera styrelsen att det finns risk för att årsstämma inte skulle kunna hållas inom föreskriven tid. Han har underlåtit att revidera en avgiven årsredovisning och han har sedan avgett en revisionsberättelse över en årsredovisning som inte var formellt avgiven. Han har daterat sin revisionsberättelse för det ena räkenskapsåret innan revisionen hade avslutats och han har slutligen för båda de nu aktuella räkenskapsåren avgett revisionsberättelser som avviker från standardutformningen utan att ange detta förhållande i respektive revisorspåteckning.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt och 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, 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, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.

⁵ Se RN:s beslut den 29 april 2009 i ärende dnr 2008-250 (referat D 15/09 i RN:s praxis).