



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information rörande auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag avseende räkenskapsåren 2019, 2020 och 2021.

Informationen har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende.

Ärendet gäller en revisors aktivitetsplikt vad gäller att förmå styrelsen att upprätta årsredovisning i rätt tid samt skyldigheten att anmäla misstänkta bokföringsbrott med anledning av att årsredovisningar inte upprättats i tid.

2 Räkenskapsåret 2019

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2019 upprättades den 21 december 2020. A-son lämnade sin revisionsberättelse samma datum. I revisionsberättelsen anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

A-son upprättade den 27 oktober 2020 en promemoria till bolaget i vilken han påtalade styrelsens skyldighet att upprätta årsredovisning. Av dokumentationen i övrigt framgår inte om han vidtog några andra åtgärder för att förmå styrelseledamoten i bolaget, tillika den verkställande direktören, att upprätta en årsredovisning i tid.

Av en anteckning som A-son gjorde i revisionsdokumentationen den 30 november 2020 framgår *att* bolaget hade en ny person som skötte bokföringen, *att* dennes kunskaper var begränsade, *att* personen inte hade någon tidigare erfarenhet av redovisning, *att* bokföringen därför hade släpat efter under räkenskapsåret och *att* upprättandet av bokslutet var kraftigt försenat. På annat ställe i dokumentationen antecknade han att bolaget var sent med upprättandet av årsredovisning och inte hade någon väl fungerande ekonomifunktion.

Av A-sons revisionsdokumentation kan inte utläsas om han gjorde några överväganden om huruvida han skulle vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) med anledning av sina iakttagelser om eftersläpningar i bokföringen och förseningen med årsredovisningen. Det framgår inte heller om han vidtog några åtgärder.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade bytt ägare den 31 januari 2020. I samband med ägarförändringen hade bolaget fått en ny ekonomiansvarig. Överlämningen mellan den tidigare ekonomiansvarige och den nya ansvarige skedde inte på ett tillfredsställande sätt. Den tidigare ägaren lämnade inte över allt bokföringsmaterial i tid. Detta försenade upprättandet av årsredovisningen. Det fanns alltså omständigheter som innebar att varken uppsåt eller oaktsamhet kunde läggas bolagets nya styrelse till last. Han hade ett flertal muntliga kontakter med styrelseledamoten om vikten av att årsredovisningen togs fram och överlämnades till honom för revision. Dessa samtal fördes under våren, sommaren och hösten 2020.

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 upprättades förvisso inte i tid men det var hans bestämda uppfattning att detta inte medförde någon misstanke om bokföringsbrott. Därmed behövde han inte iaktta reglerna om agerandeplikt i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. För att komma fram till den slutsatsen gjorde han en helhetsbedömning. I den bedömningen vägde han in att bolaget strax efter räkenskapsårets utgång hade fått ny ägare och ekonomiansvarig. Han tog också hänsyn till det förhållandet att tidigare ägare

inte hade överlämnat material till den nya styrelsen, underlag i form av kvitton, som krävdes för att kunna färdigställa bokslutet. Ytterligare en omständighet var att styrelsen visade en vilja och ett intresse för upprättandet av årsredovisningen. I helhetsbedömningen tog han också hänsyn till att det rådde identitet mellan styrelse och ägare. Detta förhållande innebar att behovet av att årsredovisningen upprättades i rätt tid var mindre. Bolagets ekonomiska ställning vägdes också in i helhetsbedömningen. Bolaget visade god lönsamhet och befann sig inte i kris, vilket annars alltid innebär att det är viktigt med ett skyndsamt upprättande av de finansiella rapporterna. Därtill bedömde han att en förtida avgång för honom som revisor skulle försätta bolaget i s.k. revisorsnöd.

3 Räkenskapsåret 2020

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2020 upprättades den 30 oktober 2021. A-son lämnade sin revisionsberättelse den 10 december 2021. I revisionsberättelsen anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Av en anteckning som A-son gjorde i sin revisionsdokumentation den 15 oktober 2021 framgår *att* årsredovisningen hade upprättats sent tidigare år, *att* styrelsen var medveten om denna brist och enligt utsago skulle förbättra den interna kontrollen, *att* en promemoria hade skrivits år 2020 *och att* muntliga diskussioner hade förts med styrelsen. Av dokumentationen kan inte utläsas när de muntliga diskussionerna hade ägt rum, vad diskussionerna hade innehållit eller vilka slutsatser A-son drog efter diskussionerna. I en promemoria som han upprättade samma dag som han lämnade sin revisionsberättelse kommenterade han att årsstämma inte hade kunnat hållas inom föreskriven tid.

Dokumentationen av den övergripande revisionsstrategin upprättades den 15 oktober 2021. I denna antecknade A-son att den person som skötte bokföringen – och som var samma person som föregående räkenskapsår – bedömdes som duglig att hantera denna och att bokföringen var relativt okomplicerad.

I dokumentationen av förvaltningsrevisionen antecknade A-son *att* han bedömde att bolaget uppfyllde lagstadgade krav på bokföringen, *att* årsredovisningen emellertid hade upprättats för sent *och att* han skulle anmärka på det i sin revisionsberättelse.

Inte heller för detta räkenskapsår går det av dokumentationen att utläsa om A-son gjorde några överväganden om huruvida han borde vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen med anledning av sina iakttagelser om för sent upprättad årsredovisning.

A-son har uppgett följande.

I samband med hans påteckning av årsredovisningen och revisionsberättelsen hölls ett möte med styrelsen. Han framförde då sina iakttagelser från granskningen och överlämnade den promemoria han hade skrivit. Styrelsens reaktion var att den skulle se över ekonomifunktionen i bolaget och ville ha en rekommendation på en redovisningsbyrå. Han hade vid ett flertal tillfällen under år 2021 uppmanat bolaget att lägga över bokföringen på en redovisningsbyrå.

Även detta räkenskapsår försenades bokslutsprocessen av att den tidigare ägaren av bolaget var ovillig att lämna över tidigare efterfrågad information.

Det var hans bestämda uppfattning att den omständigheten att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid inte medförde misstanke om bokföringsbrott. Därmed behövde han inte iaktta reglerna om agerandeplikt i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen.

Under hösten 2021 gjordes en anonym anmälan till Ekobrottsmyndigheten avseende misstanke om bokföringsbrott i bolaget. Han fick kännedom om anmälan den 7 oktober 2021 i samband med att en kallelse till förhör skickades till bolaget. Den misstänkte var bolagets verkställande direktör, tillika styrelseledamot. Av kallelsen framgick att den verkställande direktören var misstänkt för bokföringsbrott med anledning av att årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 inte hade avlämnats i tid. Den 9 juni 2022 lades förundersökningen ner. Ekobrottsmyndighetens slutsats var alltså i överensstämmelse med hans egen slutsats, dvs. att inget brott var begånget. I och med att anmälan om misstanke om bokföringsbrott hade kommit in till åklagare fanns det ingen skyldighet för honom att agera, eftersom man inte kan anmäla samma misstanke om brott flera gånger.

4 Räkenskapsåret 2021

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2021 upprättades den 25 oktober 2022. A-son lämnade sin revisionsberättelse samma dag. I revisionsberättelsen anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

A-son skickade den 18 maj 2022 ett e-postmeddelande till bolagets ekonomiansvarige där han frågade hur bolaget låg till med upprättandet av bokslutet. Han påpekade också att det började bli hög tid att han erhöll det. Den 3 juni 2022 skickade han ytterligare ett e-postmeddelande, denna gång till bolagets styrelseledamot, tillika verkställande direktör, och frågade på nytt om status avseende bokslutet. Han meddelade också att han inte hade fått något svar på det tidigare e-postmeddelandet till den ekonomiansvarige.

A-son har uppgett följande.

Förutom genom de e-postmeddelanden som han skickade till bolaget hade han telefonkontakt med bolaget under våren och sommaren 2022 för att uppmana styrelsen att överlämna årsredovisningen för granskning. Bolaget svarade att bokslutsarbetet pågick och att material skulle sändas över till honom så fort det var färdigställt. Han hade samtal med den verkställande direktören om vikten av att upprätta årsredovisningen i rätt tid. Han meddelade också att han inte skulle komma att kvarstå som revisor i bolaget, om bolaget inte kom till rätta med problemen. Vidare rekommenderade han att styrelsen utökades med någon extern ledamot, bl.a. för att bolaget skulle komma till rätta med de administrativa problemen.

Räkenskapsåret 2021 var det första hela året där problemen med den tidigare ägaren inte förelåg. Styrelsen fokuserade under år 2022 på att hitta en redovisningsbyrå. Dessvärre drog processen ut på tiden och den nya redovisningskonsulten var på plats först i början av september 2022. Samtidigt var bolagets ekonomichef sjukfrånvarande från tid till annan, vilket fördröjde bokslutsarbetet.

Hans bestämda uppfattning var att dröjsmålet med årsredovisningen för räkenskapsåret 2021 inte medförde misstanke om bokföringsbrott och att han därmed inte behövde iaktta reglerna om agerandeplikt i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Han gjorde därför inte någon anmälan om misstanke om bokföringsbrott avseende för sent upprättad årsredovisning för räkenskapsåret 2021.

Att Ekobrottsmyndigheten hade friat den verkställande direktören från misstanke om bokföringsbrott var naturligtvis ett tungt revisionsbevis. Vid sin helhetsbedömning vägde han in att styrelsen visade vilja och intresse för upprättandet av årsredovisningen. Styrelsen tog ett beslut att använda sig av en redovisningsbyrå för att ta fram årsredovisningen. Det beslutades också att välja in en advokat som styrelseordförande.

Dessa två beslut hade bl.a. till syfte att säkerställa att årsredovisningen framgent skulle upprättas i rätt tid. Han vägde också, liksom i fråga om föregående räkenskapsår, in vissa ytterligare förhållanden, däribland bolagets ekonomiska ställning.

5 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

5.1 Revisors aktivitetsplikt

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska en ordinarie bolagsstämma (årsstämma) hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom sexmånadersfristen. Enligt god revisionssed ska en revisor 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. 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.

I detta fall hade bolaget kalenderår som räkenskapsår. Årsredovisningarna skulle därför ha upprättats senast den 30 juni nästföljande år. De upprättades emellertid först i december, oktober respektive oktober nästföljande år. Det ålåg A-son att vidta åtgärder för att förmå bolagets företrädare att upprätta årsredovisningarna i tid. Revisorsinspektionen godtar i och för sig hans uppgifter att han hade muntliga kontakter med bolaget under åren 2020 och 2021 och att frågan om upprättandet av årsredovisningen då var på tal, liksom att det under våren 2022 skickades ett par e-postmeddelanden avseende årsredovisningen för räkenskapsåret 2021. Kontakterna ledde emellertid inte för något av åren till att bolaget sände över en fullständig och undertecknad årsredovisning så att revisionen kunde avslutas i rätt tid. Så som Revisorsinspektionen uttalat i ett flertal beslut bör revisorn i en situation som den nu aktuella skriva till bolagets styrelse och påtala dess skyldigheter.¹

¹ Se bl.a. Revisorsinspektionens beslut den 14 juni 2012 i dnr 2011-1738, den 22 september 2011 i dnr 2010-491 och den 16 december 2016 i dnr 2016-568.

A-son har, vad gäller räkenskapsåret 2019, först den 27 oktober året efter räkenskapsåret skriftligen i en promemoria påtalat styrelsens skyldighet att upprätta årsredovisning. I fråga om räkenskapsåret 2020 har han först samma dag som han lämnade sin revisionsberättelse skriftligen kommenterat att årsstämman inte hade kunnat hållas inom föreskriven tid. När det gäller räkenskapsåret 2021 har han visserligen haft skriftliga kontakter med bolaget redan under försommaren 2022, dock utan att påtala vikten av att omedelbart upprätta årsredovisningen med den skärpa som omständigheterna (däribland de tidigare dröjsmålen) påkallade.

Genom att inte tillräckligt aktivt ta kontakt med bolagets styrelse har A-son brutit i den aktivitetsplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

5.2 Skyldigheten att vidta åtgärder vid misstanke om brott

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; 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.

Ett av de brott som anges i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen är bokföringsbrott. Bokföringsbrott föreligger, enligt 11 kap. 5 § brottsbalken, när någon uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078). Av rättspraxis följer att ansvar för bokföringsbrott kan aktualiseras om årsredovisningen för ett aktiebolag inte upprättas i tid (se rättsfallet NJA 2004 s. 618).

Som framgått ovan måste årsredovisningen för ett aktiebolag vara upprättad inom sex månader från räkenskapsårets utgång. 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 bör fungera som en utgångspunkt för 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 har begåtts uppsåtligen 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.

När det gäller betydelsen av att en försening upprepas två eller flera år har Revisorsinspektionen i tidigare avgöranden bedömt en situation där ett aktiebolags årsredovisningar hade upprättats för sent två respektive tre år i rad.² I det ärende där årsredovisningarna hade upprättats för sent i tre år i rad uppgick förseningen för det första räkenskapsåret till tre månader. De andra och tredje räkenskapsåren 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

² Revisorsinspektionens beslut den 16 juni 2017, dnr 2016-898 och den 20 april 2020, dnr 2019-1298.

³ Se prop. 2012/13:61, s. 61.

av upprepade förseningar. Enligt inspektionen skulle revisorn ha vidtagit sådana åtgärder såväl det andra som det tredje året.

I det nu aktuella fallet upprättades bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2019 knappt sex månader för sent, dvs. nästan tolv månader efter räkenskapsårets slut. De särskilda omständigheter som A-son har hänvisat till gav inte anledning till någon annan bedömning än att bokföringsbrott kunde misstänkas. Han var därför skyldig att agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Det ålåg honom därvid att underrätta styrelsen om att dröjsmålet kunde utgöra bokföringsbrott. Mot bakgrund av förseningens längd och att styrelsen, trots hans påpekanden, valde att inte prioritera upprättandet av årsredovisningen skulle han även ha gått vidare och lämnat en redogörelse till åklagare enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen när den slutliga förseningen kom att uppgå till så mycket som nästan sex månader. Genom att inte vidta denna åtgärd har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört som skäl för att inte agera på detta sätt föranleder ingen annan bedömning.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2020 och 2021 upprättades knappt fyra månader för sent. Det var i båda fallen fråga om en upprepning av tidigare dröjsmål och omständigheterna gav därför inte anledning till annan bedömning än att styrelseledamoten kunde misstänkas för bokföringsbrott. A-son hade därför även för dessa räkenskapsår en skyldighet att agera i enlighet med reglerna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen, i första hand genom att tillstålla styrelsen en underrättelse enligt 9 kap. 43 §. Vad han har anfört som skäl till att inte agera på detta sätt föranleder ingen annan bedömning. I sammanhanget kan noteras att den anmälan som gjordes till Ekobrottsmyndigheten hösten 2021 avsåg årsredovisningen för räkenskapsåret 2019 och därmed saknade betydelse för hans agerandeplikt för de två senare räkenskapsåren. Han har därmed även i fråga om årsredovisningarna för räkenskapsåren 2020 och 2021 åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt god revisionssed genom att underlåta att iaktta den aktivitetsplikt som en revisor har vid revisionsklientens dröjsmål med upprättande av årsredovisningen. A-son har också åsidosatt god revisionssed genom att i fråga om samtliga här aktuella räkenskapsår inte fullgöra den agerandeplikt som en revisor har vid misstanke om brott. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Åsidosättandet framstår som särskilt allvarligt med hänsyn till att det har upprepats under flera år och under väsentligen

oförändrade förhållanden. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas 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 Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.