

## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av två aktiebolag vad gäller hans agerande med anledning av att bolagens årsredovisningar upprättades för sent. Bolagen, som ingick i samma koncern, benämns i det följande lagerbolaget och ägarbolaget.

I nedanstående sammanställning sammanfattas relevanta tidpunkter samt bolagens nettoomsättning och balansomslutning (mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Årsredovisning	Revisionsberättelse	Nettoomsättning	Balansomslutning
Lagerbolaget	2012-04-05 – 2013-06-30	2014-06-24	2014-06-24	0	0,05
Ägarbolaget	2014	2015-11-27	2015-11-27	0	303,8

I båda de här aktuella revisionsberättelserna anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

## 2 Revisorns uppgifter

### 2.1 Lagerbolaget

A-son har uppgett följande.

Lagerbolaget var under det aktuella räkenskapsåret ett tomt bolag som ägdes av en stiftelse. Det förvärvades av ett dotterbolag inom koncernen den 17 september 2013. I samband med det registrerades han som revisor i lagerbolaget. Lagerbolaget ändrade senare sitt räkenskapsår till kalenderår, och det efterföljande räkenskapsåret omfattade därför perioden 1 juli 2013 – 31 december 2013. Under detta år förvärvade lagerbolaget en fastighet.

I juni 2014 avlämnades årsredovisningar för lagerbolaget, både för räkenskapsåret 2012/13 och för det förkortade räkenskapsåret 2013. Han fick senare uppgift om att lagerbolaget dessförinnan hade fått ett föreläggande från Bolagsverket om att komma in med årsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13 vid äventyr av likvidation. Detta var emellertid, såvitt han kan se av sin dokumentation, inte något som lagerbolaget kommunicerade med honom. Han undertecknade revisionsberättelserna för de båda räkenskapsåren den 24 juni 2014. Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13 framgår att lagerbolaget inte hade bedrivit någon verksamhet.

Under tiden före bokslutsarbetet, i början av år 2014, hade han kontakt med holdingbolaget<sup>1</sup> gällande lagerbolaget i samband med att han yttrade sig över en fusionsplan. Han kan dock inte se i sin dokumentation att frågan om upprättande av årsredovisning för räkenskapsåret 2012/13 var uppe till diskussion vid det tillfället. Han har inte heller någon minnesbild av några sådana diskussioner. Hans tolkning är att berörda medarbetare inom koncernen inte var medvetna om att den tidigare ägaren inte hade avgett årsredovisning för räkenskapsåret 2012/13. Detta tycks ha uppmärksammats först i anslutning till att lagerbolaget upprättade årsredovisningen för det räkenskapsår som avslutades den 31 december 2013.

---

<sup>1</sup> Se mer om holdingbolaget i avsnitt 2.2.

Lagerbolaget hade ett annat räkenskapsår än de övriga koncernbolagen. Koncernen bestod vid den här tidpunkten av ett stort antal bolag, och under hösten 2013 fick han del av en koncernskiss där lagerbolaget inte fanns med. Det var först under det förkortade räkenskapsåret 2013 som lagerbolaget började bedriva verksamhet, vilket säkerligen bidrog till att förhållandena i lagerbolaget under tiden dessförinnan inte blev föremål för särskild uppmärksamhet. Redovisningen sköttes centralt i koncernen och inte i de enskilda dotterbolagen. Under hela år 2013 och våren 2014 hade ekonomifunktionen en ovanligt hög arbetsbelastning på grund av förberedelser inför holdingbolagets börsnotering. Noteringsprocessen krävde omfattande arbete med att ta fram prospekt och att utveckla holdingbolagets finansiella rapporter. Holdingbolaget hade ett starkt fokus på dessa frågor och naturligtvis var detta också ett väsentligt område vid hans revision av koncernen.

Att årsredovisningen för räkenskapsåret 2012/13 inte upprättades i tid för detta vilande bolag var alltså av allt att döma hänförligt till ett rent förbiseende från koncernens sida. Han kan bara beklaga att frågan tycks ha fallit mellan stolarna även hos revisionsbyrån och att han inte redan i samband med att han tillträdde som revisor i oktober 2013 uppmärksammade att den tidigare ägaren inte hade upprättat årsredovisning för räkenskapsåret 2012/13.

## 2.2 Ägarbolaget

A-son har uppgett följande.

Den revisionsbyrå där han är verksam har varit vald revisor, med honom som huvudansvarig revisor, i ägarbolaget sedan det grundades år 2012. Han har avgett revisionsberättelser för räkenskapsåren 2012–2017. Bolaget, som är ett privat aktiebolag, bedrev under räkenskapsåret 2014 inte någon annan verksamhet än kapitalplaceringsverksamhet och dess ekonomiska ställning var mycket god. Företagsledaren, som var ensam ägare genom ett bolag i Luxemburg, var också under hela den aktuella perioden styrelseledamot. Ursprungligen hade bolaget ytterligare en styrelseledamot. Hon lämnade dock uppdraget en kort tid innan årsredovisningen för räkenskapsåret 2014 undertecknades. Därefter var företagsledaren ensam styrelseledamot.

Ekonomiadministrationen i bolaget hanterades av anställda i det holdingbolag som det fram till år 2017 var majoritetsägare i. Fram till och med räkenskapsåret 2014 upprättade holdingbolagets ekonomifunktion bokslut och årsredovisningar även för ägarbolaget. För det föregående räkenskapsåret upprättades årsredovisningen i tid och han avgav sin revisionsberättelse den 24 juni 2014. Under våren 2015 noterades holdingbolaget på Nasdaq OMX. Noteringsprocessen och övergången till redovisningsregelverket IFRS/RFR2 innebar en stor påfrestning på holdingbolagets ekonomiorganisation. Under slutet av år 2014 sade holdingbolagets ekonomichef (CFO) upp sig. Eftersom CFO:n var den som tidigare hade upprättat årsredovisning för ägarbolaget, kontaktade A-son honom i början av januari 2015, för att förhöra sig om vem som skulle hantera bokslutet och upprätta årsredovisningen för räkenskapsåret 2014. CFO:n informerade honom då om att ägarbolaget avsåg att lägga ut redovisningsuppdraget till en extern redovisningsbyrå. Huvudansvarig för redovisningsuppdraget var en erfaren redovisningskonsult. Under senvåren 2015 hade han löpande kontakt med redovisningskonsulten, den tidigare CFO:n (som arbetade på konsultbasis med koncernens bokslut) och med en anställd i koncernen som hade ansvarat för ägarbolagets löpande bokföring under räkenskapsåret 2014 och delar av 2015. I ett e-postmeddelande den 22 juni 2015 till holdingbolagets tillförordnade CFO efterfrågade han årsredovisningar för bolagen inom koncernen. Bokslutsprocessen för ägarbolaget drog dock ut på tiden. Hans bedömning var att tidsutdräkten främst berodde på den stora arbetsbelastningen i koncernen. Han hade löpande muntliga kontakter med den anställde som hade ansvarat för den löpande bokföringen, den tidigare CFO:n och redovisningskonsulten för att förhöra sig om hur bokslutsarbetet fortskred.

Den 19 oktober 2015 närvarade han vid ett möte i revisionsutskottet i holdingbolaget. Vid det tillfället var den sena årsredovisningen i ägarbolaget uppe till diskussion. Även företagsledaren närvarade vid mötet. Revisionsutskottets ledamöter krävde då att företagsledaren skulle se till att ägarbolagets årsredovisning färdigställdes snarast och senast inom en treveckorsperiod. Dagen efter, dvs. den 20 oktober 2015, hade han ett telefonsamtal med företagsledaren, och vid det tillfället talade de också om frågan om bokföringsbrott p.g.a. sen årsredovisning. Som en följd av dessa diskussioner tog företagsledaren kontakt med redovisningskonsulten och gjorde klart att han var mycket angelägen om att snarast få in årsredovisningarna till Bolagsverket. Det finns e-postkorrespondens från den 19–22 oktober 2015 rörande detta.

Han fick kort därefter, den 27 oktober 2015, del av ägarbolagets årsredovisning. Den 29 oktober 2015 fick han bekräftat att företagsledaren hade undertecknat årsredovisningen. Han fick samtidigt uppgift om att den andra styrelseledamoten hade lämnat bolagets styrelse. Ärendet rörande denna styrelseändring kom in till Bolagsverket den 28 oktober 2015 och registrerades den 12 november 2015. Hans granskning föranledde endast några mindre justeringar. När revisionen var avslutad, skrev företagsledaren på den slutliga årsredovisningen.

Som har framgått ovan diskuterade han frågan om bokföringsbrott med företagsledaren i oktober 2015 och kort därefter färdigställdes årsredovisningen. Hans bedömning var att förseningen kunde anses vara relativt kortvarig och att inte heller omständigheterna i övrigt var sådana att han hade anledning att göra någon anmälan om misstänkt bokföringsbrott. I revisionsberättelsen anmärkte han dock på att årsredovisningen var sen samt på att det hade förekommit brister i ägarbolagets interna kontroll som hade medfört eftersläpningar i årsredovisningen.

Avslutningsvis ska följande framhållas. Han kontaktade ägarbolaget och redovisningskonsulten i god tid för att ta fram tidsplaner och han hade löpande kontakter med dem för att följa upp bokföringsarbetet, allt i syfte att säkerställa att årsredovisningarna skulle kunna tas fram i tid. Han kände inte någon tvekan om att bolaget skulle klara av att ta fram en fullgod årsredovisning. Bolaget hade en mycket god ekonomisk ställning, vilket är en faktor som påverkar bedömningen av om ett eventuellt bokföringsbrott är ringa eller av normalgraden. Även om bolaget hade stora tillgångar hade det inte någon egen omsättning. Det hade inte heller några egna anställda och bedrev inte någon självständig verksamhet. Det förelåg identitet mellan ägaren och styrelseledamoten.

### 3 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen 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. 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.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag om han eller hon 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. 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 uppsåtligen 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 (huvudsaklighetsrequisitet). 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 straffansvar inträder, dvs. hur lång förseningen måste vara för att bokföringsbrott av detta slag ska föreligga. Högsta domstolen har däremot i avgörandena ”De försenade årsredovisningarna” (NJA 2018 s. 77) utvecklat hur gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott ska göras. Av avgörandena 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 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.

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 skyldig att genast göra anmälan till åklagare.

Av Högsta domstolens ovan nämnda 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*. Där anges att en revisor som regel inte kan underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på årsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

Det kan i och för sig förekomma situationer när revisorn anser att ett dröjsmål med upprättande av årsredovisningen inte utgör bokföringsbrott, t.ex. därför att dröjsmålet inte kan tillskrivas uppsåt eller oaktsamhet. 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 finns 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.

I *lagerbolaget* var förseningen av årsredovisningen av sådan omfattning att det i maj 2014 förelåg en påtaglig presumtion för att revisorn måste agera enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen, i första hand genom att tillställa styrelsen en underrättelse om brottsmisstanken. Det förhållandet att det var fråga om ett ”vilande” bolag kan i någon mån synas tala mot denna presumtion. Förhållandet kan emellertid inte tillmätas någon avgörande betydelse. A-son borde således ha agerat i enlighet med 9 kap. 42–44 §§.

Genom att inte iaktta den aktivitetsplikt som en revisor har enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen har A-son åsidosatt god revisionssed. Det förhållandet att hans passivitet berodde på att han inte kände till att lagerbolaget inte hade avgett någon årsredovisning förändrar inte den bedömningen. Det åligger nämligen en revisor att hålla sig informerad om de närmare omständigheterna i de revisionsuppdrag som han eller hon innehar, bl.a. om årsredovisning har avgetts för tidigare räkenskapsår.

När det sedan gäller *ägarbolagets* årsredovisning för räkenskapsåret 2014 skulle den ha upprättats senast den 30 juni 2015. Den undertecknades nästan elva månader efter räkenskapsårets utgång och var alltså närmare fem månader försenad.

Det ålåg A-son att vidta åtgärder för att förmå bolagets företrädare att upprätta årsredovisningen i tid. Revisorsinspektionen finner i och för sig inte skäl att ifrågasätta att han redan före sommaren 2015 hade vissa kontakter med bolaget i detta syfte. Det



finns inte heller något som hindrar att en revisor tar de initiala kontakterna i frågor av det nu aktuella slaget med andra representanter för bolaget än styrelsen. Detta kräver dock att dessa kontakter tas i god tid före årsstämman och att de, om det visar sig nödvändigt, följs upp med en direktkontakt med styrelsen. Självfallet måste kraven på sådan aktivitet från revisorns sida ställas högre ju längre tid som går. I detta fall borde en direktkontakt med styrelsen ha etablerats före halvårsskiftet 2015. Såvitt framgår av A-sons revisionsdokumentation och hans yttranden till Revisorsinspektionen hade han emellertid ingen kontakt med bolagets styrelseledamöter förrän under den senare delen av oktober 2015 och det var först den 27 oktober 2015 som han fick ett utkast till årsredovisning som kunde läggas till grund för revision. Genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse för att påskynda upprättandet av årsredovisningen har han, enligt Revisorsinspektionens bedömning, åsidosatt god revisions sed.

Det som läggs A-son till last är sammantaget 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 (skiljaktig), advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer (skiljaktig), redovisningsexperten Claes Norberg och rådgivaren Charlotte Sandart. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönnqvist samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Skiljaktig mening, se bilaga 1.

Hur man överklagar, se bilaga 2.

Skiljaktig mening avseende beslut i ärende dnr 2019-38

Vid en sammantagen bedömning anser vi att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran. Sista stycket i beslutet som börjar ”Det som läggs...” bör därför enligt vår mening istället utformas ”A-son ska, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Det är tillräckligt att han ges en erinran.”

Helena Dale

Magnus Fredmer