

FörvR dom 2018-06-05, mål 10702-18, avslag
KamR beslut 2018-10-26, mål nr 5393-18, ej prövningstillstånd

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

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 revisioner av två aktiebolag, nedan benämnda dotterbolaget respektive moderbolaget. Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2012 och 2013 avseende bolagen. Bolagens omsättning och balansomslutning samt dateringen av respektive årsredovisning och revisionsberättelse framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskaps- år	Årsredovisning (datum)	Revisions- berättelse (datum)	Om- sättning	Balans- omslutning
Dotterbolaget	2012	2014-01-24	2014-02-06	4 759	7 906
Dotterbolaget	2013	2015-01-20	2015-02-09	3 035	6 073
Moderbolaget	2012	2014-01-24	2014-02-06	0	1 294
Moderbolaget	2013	2015-01-20	2015-02-17	20	693

Årsredovisningarna anges vara upprättade enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd.

A-son anmärkte i sin revisionsberättelse för dotterbolaget avseende räkenskapsåret 2012 på att årsredovisningen hade upprättats för sent och att bolaget hade varit sent med inbetalning av skatter och avgifter. I revisionsberättelsen för dotterbolaget avseende räkenskapsåret 2013 anmärkte han på att årsredovisningen hade upprättats för sent och att det hade förekommit förbjudna lån.

I revisionsberättelsen för moderbolaget avseende räkenskapsåret 2012 anmärkte A-son på att årsredovisningen hade upprättats för sent och att det hade förekommit förbjudna lån. I revisionsberättelsen för det följande räkenskapsåret anmärkte han på att årsredovisningen hade upprättats för sent.

2 Granskning av efterföljande händelser

2.1 Dotterbolaget – räkenskapsåren 2012 och 2013

Det kan inte utläsas av revisionsdokumentationen för dotterbolaget vilken faktisk granskning som A-son gjorde av efterföljande händelser avseende räkenskapsåren 2012 och 2013. Den dokumentation som finns består av en checklista rubricerad *Händelser efter räkenskapsårets slut* och innehåller ett antal påståenden. Dessa påståenden har besvarats med ett Ja eller E.t. (Ej tillämpligt).

2.2 Moderbolaget – räkenskapsåren 2012 och 2013

I revisionsdokumentationen för moderbolaget avseende räkenskapsåren 2012 och 2013 finns en checklista rubricerad *Händelser efter räkenskapsårets slut* som innehåller ett antal påståenden som inte har besvarats. För räkenskapsåret 2013 har under rubriken *Slutsats* antecknats ”Ej aktuell”.

2.3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Granskningen av moderbolaget och dotterbolaget skedde vid en och samma tidpunkt, eftersom moderbolaget i princip var endast ett holdingbolag utan någon annan egentlig verksamhet än att äga aktierna i dotterbolaget. Granskningen gick till på samma sätt i båda bolagen.

Det saknades ett formaliserat styrelsearbete i bolagen. Några styrelseprotokoll eller liknande dokument fanns inte och det var därför inte möjligt att genomföra flera av de granskningsåtgärder som föreslås i International Standards on Auditing (ISA) 560 *Efterföljande händelser*. Vid granskningen av övriga poster genomfördes ett antal granskningsåtgärder som också innefattar händelser efter balansdagen, t.ex. periodiseringskontroller och betalningsuppföljning av kunder och leverantörer.

Den senaste resultat- och balansrapport, som han hade tillgång till vid sin revision avseende räkenskapsåret 2012 och som var avstämd av redovisningskonsulten, avsåg förhållandena per den 31 oktober 2013. Han fick del av den i januari 2014 inför slutrevisionsmötet. Han hade även tillgång till resultat- och balansrapporter t.o.m. december 2013, men de rapporterna var inte avstämda och han bedömde därför att de inte var tillräckligt tillförlitliga.

I fråga om revisionen för räkenskapsåret 2013 avsåg den senaste avstämda resultat- och balansrapporten förhållandena per den 28 februari 2014. Han hade även tillgång till resultat- och balansrapporter t.o.m. december 2014, men dessa var inte avstämda. Det fanns brister i den löpande redovisningen, särskilt under år 2014.

Vid slutrevisionstillfällena redovisades bokföringen t.o.m. december 2013 respektive december 2014, varför granskningen omfattade hela det efterföljande räkenskapsåret. Därutöver togs frågan upp i skriftliga uttalanden från företagsledningen. Anledningen till att dokumentationen är kortfattad är att det inte hade framkommit några väsentliga händelser.

Inför slutrevisionsmötet fick företagsledaren logga in på internetbanken och visa saldot på checkräkning. Dessutom lästes kontoutdrag för den senaste perioden igenom. Granskningen av checkräkningsaldot skedde den 5 februari 2014 och hade huvudsakligen till syfte att ge underlag för ett ställningstagande till värdeöverföringar och betalningsuppföljning. Detta innebar också att det inte fanns något glapp i tid mellan de senaste granskningsåtgärderna och slutrevisionen. Vid slutrevisionsmötet i februari 2014 avseende räkenskapsåret 2012 handlade diskussionen framförallt om hur dotterbolaget skulle hantera den kraftiga minskningen av kundunderlaget och resultatutvecklingen. Vidare ställde han frågor till redovisningskonsulten om utredningsinsatser och till företagsledaren om olika transaktioner som han hade uppmärksammat under sin granskning. De svar som han fick gjorde att han kom till slutsatsen att det hade förekommit förbjudna lån och det diskuterades hur de förbjudna lånen skulle regleras. Hans bedömning var att det inte hade framkommit några väsentliga händelser som påverkade bokslutet eller krävde ytterligare upplysningar i årsredovisningen.

Slutrevisionsmötet för räkenskapsåret 2013 hölls i februari 2015. Han följde då upp diskussionen från föregående år. Framförallt tog han upp skillnaden mellan prognos och slutlig årsredovisning, både när det gällde omsättning och resultat. Omsättningsminskningen berodde på annulleringar av försäkringar som hade tecknats under hösten 2013. För honom var detta ett nytt förhållande, eftersom det tidigare inte hade förekommit annulleringar i denna omfattning. Företagsledaren gjorde bedömningen att det rörde sig om tillfälliga förhållanden. Hans slutsats var att förlusten under räkenskapsåret 2013 rimligen var av engångskaraktär.

Dokumentationen gjordes i revisionsprogrammet. Något färdigt frågebatteri fanns inte, utan vid förberedelsen för mötet noterade han vilka frågeområden han ville gå igenom.

2.4 Revisorsinspektionens bedömning

I 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen, i dess lydelse före den 1 januari 2016, anges att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt ISA 560 ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport. Syftet med detta är att säkerställa att inträffade händelser avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom periodiseringskontroller.

A-sons bedömning var att det inte hade framkommit några väsentliga händelser som påverkade bokslutet eller krävde ytterligare upplysningar i årsredovisningen.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets utgång och fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse. Av hans yttranden framgår att granskningen av efterföljande händelser till stor del byggde på de uppgifter som företagsledaren och redovisningskonsulten muntligt lämnade vid slutrevisionsmötena och att de rapporter han hade tillgång till inte var tillförlitliga. Dessa omständigheter borde ha föranlett honom att fördjupa sin granskning.

Revisorsinspektionen godtar visserligen A-sons uppgifter om att han genomförde periodiseringskontroll och betalningsuppföljning av kunder och leverantörer. Särskilt i ljuset av omständigheterna ovan utgör dock dessa revisionsåtgärder inte, vare sig enskilt eller tillsammans, sådana tillräckliga kompletterande granskningsåtgärder som ISA 560 kräver. De kan därför inte anses ge tillräckliga revisionsbevis angående förekomsten av efterföljande händelser fram till tidpunkten för avgivandet av respektive revisionsberättelse.

Genom att inte inhämta tillräckliga revisionsbevis avseende efterföljande händelser har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Värdeöverföringar

3.1 Dotterbolaget räkenskapsåren 2012 och 2013

Per balansdagen den 31 december 2012 redovisade dotterbolaget ett fritt eget kapital om 1 500 tkr. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 föreslog styrelsen en utdelning till moderbolaget om 1 000 tkr. Av protokollet från den årsstämma där årsredovisningen behandlades, daterat den 6 februari 2014, framgår att stämman beslutade om den föreslagna utdelningen.¹

Posten Koncernfordran redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 med 538 tkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Koncernskuld/koncernfordran*, en bokslutsbilaga och ett handskrivet arbetspapper innehållande en avstämning av koncernfordran/skuld mellan dotterbolaget och moderbolaget. I dokumentationen finns även en promemoria, rubricerad *PM 2012-01-01-2012-12-31*. På bokslutsbilagan finns följande anteckning. ”Avst mot MB. Diff: 1 000 000 kr avser anteciperad utdelning för 2012”. På checklistan och i promemorian har antecknats att posten hade granskats mot detaljerad rapport, bilagor, årsredovisning samt moderbolagets årsredovisning.

Per balansdagen den 31 december 2013 redovisade dotterbolaget ett fritt eget kapital om 22 tkr. Styrelsen hade under räkenskapsåret beviljat ett lån till styrelseledamoten om 748 tkr.

I revisionsberättelsen för dotterbolaget avseende räkenskapsåret 2013 – i den del av revisionsberättelsen som avser rapportering om andra krav enligt lagar och andra författningar – sägs följande under rubriken Anmärkning. ”*Styrelsen har under året beviljat*

¹ Dotterbolagets omsättningstillgångar per 31 december 2012 bestod i huvudsak av *dels* förutbetalda kostnader och upplupna intäkter om 2 337 tkr hänförliga till, i huvudsak, periodiseringar av intäkter, *dels* en fordran på moderbolaget om 538 tkr *dels* övrig fordran om 464 tkr. Bolaget hade utnyttjat sin checkräkningskredit med 573 tkr och hade skulder till kreditinstitut om 3 510 tkr. Utöver dessa skulder fanns övriga kortfristiga skulder om 1 953 tkr.

ett lån på 748 171 kr i strid med 21 kap. aktiebolagslagen, dock har lånet återbetalats 2014-12-30”.

Posten Övriga fordringar redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 med 1 103 tkr, varav posten Fordran hos närstående uppgick till 748 tkr. Dokumentationen består av en checklista, rubricerad *Övriga kortfristiga fordringar*. I dokumentationen finns även en promemoria rubricerad *PM 2013-01-01–2013-12-31*. På checklistan under rubriken *Betalningsuppföljning* och i promemorian har antecknats att fordran på styrelseledamoten var reglerad den 30 december 2014.

3.2. Moderbolaget – räkenskapsåren 2012 och 2013

Per balansdagen den 31 december 2012 redovisade moderbolaget ett fritt eget kapital om 1 100 kr. Detta var i huvudsak hänförligt till en bokförd anteciperad utdelning om 1 000 tkr från dotterbolaget. Styrelsen föreslog i årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 en utdelning om 1 000 tkr samt lämnade en motivering till utdelningen. Av protokollet från den stämma där årsredovisningen behandlades, daterat den 6 februari 2014, framgår att stämman beslutade om den föreslagna utdelningen.

I revisionsberättelsen för moderbolaget avseende räkenskapsåret 2012 – i den del av revisionsberättelsen som avser rapportering om andra krav enligt lagar och andra författningar – sägs följande under rubriken *Anmärkning*. ”*Styrelseledamoten har under året tagit upp ett lån på 500 000 kr hos bolaget utan dispens enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen. Lånet står i strid med låneförbudet enligt 21 kap. 1 § aktiebolagslagen. Eftersom lånet har återbetalats med en marknadsmässig ränta har bolaget inte åsamkats någon väsentlig skada och därmed inte påverkat mitt uttalande ovan avseende ansvarsfriheten*”.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2012 framgår att likviditeten i moderbolaget var svag per bokslutsdagen och att omsättningstillgångarna främst bestod av fordringar på aktieägaren om 500 tkr samt fordringar på dotterbolaget om 462 tkr. Bolaget hade skulder till kreditinstitut om 144 tkr.

Per balansdagen den 31 december 2013 redovisade moderbolaget ett fritt eget kapital om 100 tkr.

I revisionsdokumentationen avseende räkenskapsåret 2013 finns en bokslutsbilaga med ett ingående saldo om 500 tkr. Där finns också en bokföringsorder rörande utdelning om 1 000 tkr, beslutad på årsstämman den 6 februari 2014 avseende räkenskapsåret 2012. Vidare finns ett dokument, rubricerat *Förbindelse om återbetalning av lån*. I detta dokument, som är daterat den 3 februari 2014 och undertecknat av aktieägaren, förbinder sig denne att av den utdelning om 1 000 tkr som kommer att beslutas på årsstämman den 6 februari 2014 återbetala sin skuld om 500 tkr till moderbolaget. Därtill finns en kopia på det nämnda protokollet från årsstämman.

3.3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Dotterbolaget beslutade vid årsstämman den 6 februari 2014 att dela ut 1 000 tkr för räkenskapsåret 2012. Att han tillstyrkte detta berodde inte enbart på det historiska utfallet, utan även på att han beaktade förhållanden som han kände till fram till revisionsberättelsens avgivande och inte minst att syftet med utdelningen var att reglera det förbjudna lånet. Detta innebar att utdelningen inte skulle påverka bolagets likviditet negativt.

Det underlag som han hade tillgång till var resultatrapporter från huvuddelen av år 2013, även om de i likhet med tidigare år innehöll ett antal oklara poster som redovisningskonsulten höll på att utreda. Den senaste resultatrapporten avsåg förhållandena per den 30 september 2013. Av den rapporten framgick tydligt att såväl de externa kostnaderna som personalkostnaderna hade minskat kraftigt jämfört med år 2012 och att det beräknade resultatet vid denna tidpunkt var en vinst på 628 tkr. Omräknat till helår skulle det ge en försiktigt beräknad vinst på minst 400 tkr, baserat på en beräknad omsättning på 3 400 tkr. Det rådde ingen tvekan om att utdelningen rymdes inom fritt eget kapital. Viktigt i sammanhanget var att det vid utdelningstillfället inte fanns någon avräkning av försäkringsprovisioner avseende helåret 2013.

Vid slutrevisionsmötet med företagsledaren och redovisningskonsulten den 6 februari 2014 diskuterades omsättnings- och resultatutvecklingen under räkenskapsåret 2013 och andra händelser efter räkenskapsåret utgång, bl.a. baserat på periodrapporten per den 30

september år 2013. Det fanns vid slutrevisionstillfället inget som tydde på att resultatutvecklingen under kommande år skulle vara negativ, utan den borde tvärtom ligga i nivå med tidigare år.

Beträffande dotterbolagets lån till moderbolaget om 538 tkr gjorde han bedömningen att det skulle kunna regleras. Detta baserade han på att dotterbolaget genererade vinster som slussades upp till moderbolaget och på att aktieägaren kunde göra aktieägartillskott. Lånen var alltså inte att betrakta som värdeöverföringar, utan byte av tillgång.

Beträffande dotterbolagets lån till styrelseledamoten (aktieägare i moderbolaget) om 748 tkr och lånet från moderbolaget till densamme om 500 tkr var hans bedömning att låntagaren var solvent. Grunden för att fordran på låntagaren var säker var att denne hade en fastighet med betydande övervärden i förhållande till skulderna.

När han skulle ta ställning till frågan om utlåningen från moderbolaget till aktieägaren var att se som en värdeöverföring var det klart att denna skulle regleras genom föreslagen utdelning.

Den föreslagna utdelningen vid årsstämman för räkenskapsåret 2012 var inte likviditetspåverkande, eftersom den skulle användas för att reglera de förbjudna lånen till aktieägaren/styrelseledamoten som redan hade tagits.

3.4 Revisorsinspektionens bedömning

17 kap. aktiebolagslagen innehåller bestämmelser om värdeöverföringar. I 1 § definieras vad som avses med värdeöverföring. I punkterna 1–3 specificeras vissa särskilda slag av värdeöverföring, bl.a. vinstutdelning. Av punkten 4 framgår att också annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget är att anse som värdeöverföring.

Enligt 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen får en värdeöverföring inte äga rum, om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen ska grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Även om det inte

finns något hinder enligt första stycket får ett bolag, enligt andra stycket i samma paragraf, genomföra en värdeöverföring endast om den framstår som försvarlig med hänsyn till 1) de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och 2) bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt. Av tredje stycket framgår att om bolaget är ett moderbolag, så ska hänsyn även tas till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på koncernens egna kapital samt till koncernens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt.

Ett penninglån till en aktieägare eller styrelseledamot ska betraktas som en förtäckt vinstutdelning, om låntagarens ekonomi är sådan att någon återbetalning inte kan påräknas. Bedömningen av låntagarens ekonomi ska göras med hänsyn till förhållandena vid lånetillfället.²

Dotterbolaget

För räkenskapsåret 2012 fastställdes balans- och resultaträkningarna för dotterbolaget först den 6 februari 2014. A-son hade därför att beakta väsentliga händelser i bolaget som hade inträffat fram till början av februari 2014, dvs. en period om drygt 13 månader. Det innebar att han bl.a. måste kontrollera om det hade förekommit värdeöverföringar under denna period och, om så var fallet, bedöma deras påverkan på det utdelningsbara utrymmet i dotterbolaget. Han måste i det sammanhanget beakta bolagets likviditet och soliditet samt dess förmåga att uppfylla sina förpliktelser mot tredje man. Han måste också ta hänsyn till att bolaget efter balansdagen hade lånat ut ett i sammanhanget väsentligt belopp (748 tkr) till en styrelseledamot och därvid ta ställning till om det beloppet utgjorde en värdeöverföring som påverkade utdelningsbart utrymme.

Varken av A-sons dokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen framgår om han gjorde någon närmare bedömning av låntagarnas ekonomi och betalningsförmåga; hans uppgift att styrelseledamoten innehade en fastighet med betydande övervärden är alltför allmänt hållen för att kunna tillmätas någon betydelse. I

² Se rättsfallet NJA 1990 s. 343.

avsaknad av en sådan bedömning hade han anledning att utgå från att lånen utgjorde värdeöverföringar enligt 17 kap. 1 § aktiebolagslagen.

A-son hade inte heller tillgång till tillförlitliga resultatrapporter. Vidare var dotterbolagets likviditet ansträngd (se not 1) och det fanns betalningsförpliktelser, kopplade till leverantörsskulder, checkräkningskredit och skulder till kreditinstitut. Han hade med beaktande av ovanstående omständigheter inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kraven i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen var uppfyllda.

Det fanns därmed inte förutsättningar att tillstyrka den utdelning som föreslogs. När A-son ändå gjorde det, åsidosatte han god revisionssed.

Moderbolaget

I moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2012 uppgick fritt eget kapital till 1 100 tkr, varav 1 000 tkr utgjorde anteciperad utdelning från dotterbolaget. När A-son tillstyrkte den föreslagna utdelningen från moderbolaget, fanns det i moderbolaget en under år 2012 uppkommen fordran på aktieägaren om 500 tkr.

Varken av dokumentationen eller A-sons yttrande till Revisorsinspektionen framgår om han gjorde någon närmare bedömning av låntagarens ekonomi och förmåga att återbetala vid lånetillfället.

Enligt Revisorsinspektionens bedömning hade A-son inte heller i detta fall tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kraven i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen var uppfyllda. Revisorsinspektionen beaktar därvid särskilt *att* moderbolaget var beroende av utdelningen från dotterbolaget – och därmed dotterbolagets likviditet – för att kunna reglera utdelningen, *att* ett nytt lån på ett väsentligt belopp hade lämnats till styrelseledamoten i dotterbolaget under år 2013 och *att* det förelåg viss osäkerhet i bedömningen av hur dotterbolagets finansiella ställning skulle utvecklas. Med hänsyn till dessa omständigheter hade A-son inte underlag för att tillstyrka den föreslagna utdelningen.

Genom att likväl tillstyrka den föreslagna utdelningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Sena årsredovisningar

I samtliga fyra aktuella revisionsberättelser anmärkte A-son bl.a. på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att, enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen, hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Vad gäller räkenskapsåret 2012 tog han kontakt med styrelseledamoten i mitten av maj 2013 och meddelade att han ville ha in redovisningen. Styrelseledamoten hänvisade honom till redovisningskonsulten som berättade att det saknades underlag från företagsledaren. Redovisningskonsulten kontaktade styrelseledamoten och A-son bedömde därför att det inte fanns behov av att i detta skede vidta ytterligare åtgärder.

Han hade regelbunden kontakt (minst en gång i månaden) med redovisningskonsulten för att förvissa sig om hur arbetet med bokslutet fortskred och från sommaren respektive år även med styrelseledamoten för att påminna om vikten av att komma in med redovisningshandlingar. Han påminde vid ett antal tillfällen. Skälen till att han valde muntliga påminnelser framför skriftliga var att han fick en omedelbar återkoppling om var de befann sig i bokslutsarbetet och att han bedömde att detta var effektivare. Problemet var inte okunskap om reglerna utan problem med att få fram underlag för att kunna färdigställa ett bokslut.

Han ringde företagsledaren och redovisningskonsulten i augusti 2013. Vid detta tillfälle dokumenterade han kontakten. Han fick hela tiden uppdateringar från redovisningskonsulten och ett komplett bokslut inklusive årsredovisning kom in till hans revisionsbyrå den 26 september 2013, vilket var det datum som revisionen påbörjades för båda bolagen.

Materialet var alltså framlagt inom nio månader från räkenskapsårets utgång. När revisionen påbörjades konstaterade han att det behövde göras ytterligare utredningar och kompletteringar. Omfattningen av utredningen växte och krävde betydliga resurser. Huvuddelen av revisionen gjordes under perioden september till mitten av november 2013, revisionsberättelsen skrevs under den 6 februari 2014. Inför 2013 års bokslut uppgav företagsledaren att det var bättre ordning. Detta visade sig dock inte stämma.

Avseende räkenskapsåret 2013 påtalade han redan vid slutrevisionsmötet i februari 2014, för räkenskapsåret 2012, vikten av att ta fram årsredovisningen i rätt tid. Därefter skedde påminnelser i maj samt den 26 augusti 2014, vilket var det datum som revisionen påbörjades. Han fick årsredovisningen någon gång i mitten av september 2014. När han startade revisionen visade det sig att underlagen inte var kompletta. Efter kontakter med redovisningskonsulten påminde han företagsledaren igen den 21 oktober 2014 om vikten av att begärt material kom in så att revisionen kunde avslutas.

Moderbolagets verksamhet var att äga och förvalta aktier i dotterbolaget, dvs. det var nästan helt vilande. Redovisningshandlingar erhöles vid samma tidpunkt som för dotterbolagen båda åren. Årsredovisningar i moderbolag och dotterbolag upprättades alltså samtidigt för båda åren. Med anledning av iakttagelser under revisionen kom årsredovisningen att ändras i dotterbolaget.

Beträffande frågan om bokföringsbrott gjorde han bedömningen att en årsredovisning som upprättas i september är för sent upprättad. Förseningen var dock inte större än att det kunde bedömas som ringa och därmed inte omfattas av anmälningsskyldigheten.

Enligt vad han inhämtat bl.a. vid kurser så är den kritiska tidpunkten för att bedöma bokföringsbrott när det föreligger en årsredovisning, inte när årsstämma faktiskt hålls. Den relevanta tidpunkten för att bedöma frågan om bokföringsbrott var därför september/oktober och inte januari/februari för respektive bolag och årsredovisning.

Han gjorde bedömningen att han inte behövde anmäla brott. ISA 560 Efterföljande händelser och ISA 580 Skriftliga uttalanden ger stöd för att dateringen av årsredovisningen bör ske i anslutning till att revisionsberättelsen lämnas, detta för att

begränsa den period under vilken revisorn har ansvar för att upplysa och agera på efterföljande händelser.

Revisorsinspektionens bedömning

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer 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.

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. 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 besked om i vilket skede straffansvar inträder, dvs. hur lång förseningen måste vara för att bokföringsbrott över huvud taget ska före-

ligga. I en dom, meddelad den 28 februari 2018 i mål B 1384-17, har Högsta domstolen emellertid utvecklat hur gränsdragningen mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott ska göras. Av domen 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 avgörande av den 28 februari 2018 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 styrelsen 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*. Där anges att en revisor under inga omständigheter kan under-

låta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall när årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på årsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

I förevarande fall skulle årsredovisningarna ha upprättats senast den 30 juni 2013 respektive den 30 juni 2014. Såsom framgår av årsredovisningarnas dateringar upprättades de emellertid först mer än sex månader senare. A-son skulle redan under första halvåret 2013 respektive 2014 ha verkat för att årsredovisningarna upprättades i tid. Revisorsinspektionen godtar i och för sig hans uppgifter om att han tog kontakt med styrelseledamoten i maj respektive år. Därtill påtalades i samband med slutrevisionsmötet i februari 2014 vikten av att ta fram årsredovisningen i tid för räkenskapsåret 2013. Trots ytterligare påminnelser var det emellertid först i september 2013 respektive september 2014 som A-son fick material från bolagen och när revisionen då påbörjades kunde han konstatera att underlagen inte var kompletta och att kompletteringar krävdes. För båda räkenskapsåren framgår av hans egna uppgifter att han vidtog granskningsåtgärder först i ett mycket sent skede.

Enligt Revisorsinspektionens mening har han – genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse – brustit i den aktivitetsplikt som en revisor har i en situation som denna. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

Revisorsinspektionen konstaterar därefter att de aktuella årsredovisningarna för räkenskapsåret 2012 avgavs mer än tolv månader efter räkenskapsårets utgång, en försening som även upprepades räkenskapsåret 2013. Förseningarna var så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Han skulle därför ha vidtagit de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har vid Revisorsinspektionens utredning framkommit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte i någon av de fyra aktuella revisionerna utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Vidare saknade han grund för att tillstyrka att årsstämman disponerade vinsten enligt förslagen i förvaltningsberättelsen i både dotter- och moderbolagets årsredovisningar för räkenskapsåret 2012. Han har inte heller uppfyllt den aktivitetsplikt som åvilar revisorer för att se till att material för revision avlämnas i rätt tid och har vidare underlåtit att vidta de åtgärder som aktiebolagslagen kräver vid misstanke om brott.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är 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, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, bitr. avdelningschefen Timothy Yuan och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.