



Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag (nedan bolaget).

Revisorsinspektionen har hämtat in A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2015 avseende bolaget. Hans revisionsberättelse, daterad den 21 december 2016, avvek från standardutformningen och innehöll bl.a. en anmärkning om 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.

A-son har uppgett följande.

Bolaget är moderföretag i en koncern med tre dotterföretag. Han var vald revisor i bolaget från september 2007. Vid årsstämman 2016 lämnade han uppdraget och en ny revisor valdes.

Bokslutsprocessen och revisionen av bolaget för räkenskapsåret 2015 avlöpte enligt plan och var i nästan alla delar slutförd i början av juni 2016. Det var dock första gången som bolaget upprättade en koncernredovisning. Bolagets ledning hade stora svårigheter med

att ta fram korrekta siffror för ett dotterföretag i Norge. Från juni 2016 var det enda som återstod en inrapportering av bokslutet för det norska dotterföretaget för att kunna färdigställa koncernredovisningen. Det norska bolaget var i förhållande till helheten en relativt liten del i koncernen men det krävde ändå konsolidering.

Revisionsteamet hade en fortlöpande dialog med bolaget där problemet med Norge och förseningen diskuterades och revisionsteamet bedömde att bolaget agerade med hög prioritet på detta. Bolaget var mycket väl medvetet om problemet och revisionsteamets bedömning var att bolaget gjorde sitt bästa för att få fram rapporterna från Norge. Bolagets bedömning var, genom hela processen, att de administrativa problemen skulle kunna avhjälpas inom kort. Det fanns inga svåra bokslutsproblem och inte heller några misstankar om att förseningarna var uppsåtliga i något avseende. Efter avbrutet samarbete med en tidigare bokföringsbyrå hade det norska bolaget problem med att hitta någon ny trots stora ansträngningar. Problemet var rent administrativt. Han försökte ta hjälp av kollegor i Norge för att hitta en lösning. Det dröjde till slutet av september 2016 innan en ny kontakt med en norsk bokföringsbyrå kunde etableras. När han i mitten av oktober 2016 informerades om att det norska bokslutet ännu inte var färdigt, skickade han den 19 oktober 2016 ett formellt brev till styrelsen och påtalade reglerna kring bokföringsbrott vid sen årsredovisning samt att en brottsanmälan kunde komma att bli aktuell. Bolaget skickade egen personal till Norge för att hjälpa den nytillträdde bokföringsbyrån med att slutföra bokslutet. Detta blev klart och godkänt av de norska revisorerna i slutet av november 2016 och konsolideringen hade då påbörjats. När bolaget med hjälp av sin svenska redovisningsbyrå skulle konsolidera de norska siffrorna och upprätta koncernredovisning, vilket den svenska redovisningsbyrån visade sig sakna tillräckliga kunskaper för, uppkom nya problem och förseningar vilket föranledde att den slutliga årsredovisningen skrevs på först den 21 december 2016. Detta resulterade i en anmärkning i revisionsberättelsen.

Han beaktade alltså aktivt huruvida det fanns anledning att anmäla misstanke om brott på grund av den sena årsredovisningen. Han bedömde att anledning till detta inte förelåg med hänsyn till att företagsledningen löpande vidtog ett antal åtgärder för att slutföra bokslutet i det norska dotterföretaget och därmed koncernredovisning och årsredovisning. Förseningen i Norge berodde på omständigheter som företagsledningen inte kunde råda över. Redovisningen i det svenska bolaget var i god ordning och den kritik han hade att rikta mot styrelsen var att den inte i tillräcklig grad hade säkerställt en

fungerande organisation av redovisningen i det norska dotterföretaget. Bristerna var helt hänförliga till det norska dotterföretaget, och den försenade årsredovisningen i det svenska moderföretaget blev en ren följd effekt. Med detta som bakgrund – och då han kunde se att konsolideringen var i slutfasen – bedömde han att det inte förelåg skäl att anmäla misstanke om bokföringsbrott trots att även tidsramen 30 november 2016 kom att passeras. Han bedömde att det misstänkta bokföringsbrottet var att betrakta som obetydligt och att hans bedömning mot bakgrund av omständigheterna var försvarlig.

Revisorsinspektionen gör följande 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 föreligga. 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 uppsåtligen 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 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 underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall när 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 föreligger mycket speciella omständigheter som talar i annan riktning. Vid en så pass 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 förevarande fall skulle årsredovisningen ha upprättats senast den 30 juni 2016. Den färdigställdes emellertid först när det hade gått nästan tolv månader från räkenskapsårets utgång, dvs. den var nästan sex månader försenad. Omständigheterna medförde – även med beaktande av de förhållanden, hänförliga till ett av dotterföretagen, som A-son har angett – att det kunde misstänkas att ledamöterna i bolagets styrelse hade gjort sig skyldiga till bokföringsbrott. A-son var därför skyldig att agera på det sätt som anges i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Han fullgjorde delvis denna skyldighet genom att i oktober 2016 underrätta styrelsen om att ansvar för bokföringsbrott kunde komma ifråga. I början av december hade emellertid styrelsen fortfarande inte upprättat någon årsredovisning. Det hade då gått mer än fyra veckor sedan han hade underrättat styrelsen om sin misstanke och dröjsmålet med upprättandet av årsredovisning – fem månader – var så betydande att det misstänkta brottet inte längre kunde bedömas som obetydligt. Han skulle i det läget, enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen, ha underrättat åklagaren om brottsmisstanken. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Det är tillräckligt att A-son, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en erinran.

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 revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.