



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information om den auktoriserade revisorn A-son. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta tillsynsärende. Inspektionens utredning har omfattat A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag under räkenskapsåren 2016/17 (förlängt räkenskapsår) och 2018. I ärendet aktualiseras frågor om revisorns skyldigheter i fall av sent upprättad årsredovisning och misstanke om brott.

### 2 Revisorsinspektionens utredning

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

Båda de aktuella räkenskapsåren hade balansdag den 31 december. Årsredovisningarna upprättades den 28 augusti 2018 respektive den 23 oktober 2019, dvs. knappt åtta månader respektive knappt tio månader efter räkenskapsårets utgång. A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2016/17 innehåller inte någon anmärkning om att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2018 gjorde han en sådan anmärkning. De sena årsredovisningarna föranledde inte A-son

att lämna någon sådan redogörelse för misstanke om brott till åklagare som avses i 9 kap. 44 § aktiebolagslagen (2005:551).

Vidare framgår att det under år 2017 uppstod en konflikt mellan bolagets dåvarande verkställande direktör, tillika ledamot i styrelsen, och den övriga styrelsen. Konflikten fick till följd att den verkställande direktören lämnade sina uppdrag i bolaget i augusti 2017. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17 anges i förvaltningsberättelsen att den tidigare verkställande direktören hade ”kapat” bolaget och även i övrigt agerat bedrägligt och att detta hade lett till att bolaget inte kunde bedriva sin verksamhet vidare. Det sägs också att den kvarvarande styrelsen hade inlett en rättsprocess mot den tidigare verkställande direktören. Samma information finns i årsredovisningen för räkenskapsåret 2018. A-son har i sina revisionsberättelser för båda åren hänvisat till dessa omständigheter och gjort modifierade uttalanden samt vissa anmärkningar. För att belysa förhållandena i bolaget har han till Revisorsinspektionen gett in en tingsrättsdom, meddelad den 21 november 2019, i vilken den tidigare verkställande direktören förpliktas att betala ett betydande skadestånd till bolaget.

Bolaget redovisade räkenskapsåret 2016/17 en omsättning om ca 2,5 mnkr och en balansomslutning om ca 6,3 mnkr. Räkenskapsåret 2018 redovisades ingen omsättning. Balansomslutningen uppgick till ca 3,8 mnkr.

### 3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

När det gäller räkenskapsåret 2016/17 borde han ha anmärkt i revisionsberättelsen på att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid. Även året därpå var bolagets redovisning försenad. Styrelsen var medveten om dröjsmålet men skyndade inte på framtagandet av årsredovisningen utan prioriterade den pågående rättsprocessen mellan bolaget och den tidigare verkställande direktören. Det fick ta den tid det tog. Som revisor kunde han inte göra annat än att påtala för bolaget att agerandet stod i strid med gällande regler. Så skedde också, såväl skriftligen som vid ett flertal muntliga kontakter med en av styrelseledamöterna. Eftersom processen med årsredovisningen pågick och förväntades bli avslutad under den närmaste tiden, såg han ingen anledning att koppla in någon åklagare.

## 4 Revisorsinspektionens bedömning

### 4.1 Anmärkning i revisionsberättelsen (räkenskapsåret 2016/17)

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. I detta fall skulle årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17 ha varit upprättad senast den 30 juni 2018. Den undertecknades dock inte av styrelsen förrän den 28 augusti samma år. Årsredovisningen var alltså upprättad nästan två månader för sent. Om årsredovisningen inte har upprättats i tid, ska detta anmärkas i revisionsberättelsen, se 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen och EtikU 10 Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning. Genom att inte göra det har A-son åsidosatt god revisionssed.

### 4.2 Agerandeplikt vid sen årsredovisning (räkenskapsåret 2018)

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; 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.

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 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 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 uppsåtligt 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 ett tidigare avgörande bedömt en situation där ett aktiebolags årsredovisningar hade upprättats för sent tre år i rad.<sup>1</sup> Förseningen det första räkenskapsåret uppgick till tre månader. Det andra och tredje räkenskapsåret 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 § brottsbalken<sup>2</sup> att utrymmet för en revisor att avvakta med åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen minskar vid fall av upprepade försen-

---

<sup>1</sup> Revisorsinspektionens beslut den 16 juni 2017, dnr 2016-898.

<sup>2</sup> Prop. 2012/13:61 *Försenad årsredovisning och bokföringsbrott samt några revisorsfrågor*, s. 61.

ingar med att upprätta årsredovisningar i rätt tid och fann att revisorn skulle ha vidtagit sådana åtgärder det andra och tredje året.

I det nu aktuella fallet upprättades bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2016/17 knappt två månader för sent och för räkenskapsåret 2018 knappt fyra månader för sent.

I fråga om räkenskapsåret 2016/17 anser Revisorsinspektionen inte att förseningen vid en samlad bedömning framstår som så allvarlig att A-son hade anledning att misstänka att styrelsen därmed hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Såsom framgått ovan ska han dock ha kritik för att han inte anmärkte på förseningen i sin revisionsberättelse.

Annorlunda förhåller det sig med den upprepade och längre förseningen med upprättande av årsredovisning för räkenskapsåret 2018. Bolaget redovisade visserligen inte någon omsättning för det året. Det finns inte heller skäl att ifrågasätta att bolagets situation var speciell med tanke på konflikten med den tidigare verkställande direktören. Konflikten var emellertid inte ny utan hade förelegat sedan sommaren 2017. Den utgjorde därmed ett sådant förhållande som styrelsen hade haft tid att hantera och anpassa sig till för att i tid kunna upprätta årsredovisningen för räkenskapsåret 2018. Så skedde dock inte. A-son har uppgett att styrelsen var fullt medveten om att dröjsmålet stred mot gällande bestämmelser men att den ändå inte skyndade på processen. I denna situation ålåg det A-son att – såsom han också synes ha gjort – underrätta styrelsen om att dröjsmålet kunde utgöra bokföringsbrott. Det förhållandet att det var fråga om en upprepad försening och att styrelsen, trots hans påpekanden, medvetet valde att inte prioritera upprättandet av årsredovisningen medförde dock att han även skulle 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 fyra månader. Genom att inte vidta denna åtgärd har han åsidosatt god revisionssed.

#### **4.3 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

A-son har åsidosatt god revisionssed genom att underlåta att i sin revisionsberättelse för bolaget avseende räkenskapsåret 2016/17 anmärka på att bolagets årsredovisning hade upprättats för sent. Han har också åsidosatt god revisionssed genom att i fråga om räkenskapsåret 2018 inte fullt ut fullgöra den agerandeplikt som en revisor har vid misstanke om brott. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska,

med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen anser att denna i detta fall kan stanna vid 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, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Mathias Byström och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.