



## Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information om den godkände revisorn A-son och beslutat att öppna detta ärende. Uppgifterna rör ett revisionsuppdrag i ett aktiebolag och avser i huvudsak räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18 (balansdag den 31 oktober). Ärendet behandlar revisorns skyldigheter vid fall av för sent upprättade årsredovisningar.

A-son valdes som revisor i bolaget i januari 2014. Den 20 december 2016 beslutade Bolagsverket att bolaget skulle träda i likvidation på grund av att någon årsredovisning inte hade getts in för räkenskapsåret 2014/15. Till likvidator utsågs en advokat.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2014/15 och 2015/16 upprättades i september 2017 respektive mars 2018.<sup>1</sup> Efter årsskiftet 2016/2017 bedrev bolaget inte längre någon verksamhet.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18 upprättades den 30 juni 2019 respektive den 7 oktober 2019. A-son avgav sina revisionsberättelser den 4 juli respektive den 7 oktober samma år. I båda revisionsberättelserna anmärkte han bl.a. på

<sup>1</sup> Med hänsyn till preskriptionsbestämmelsen i 32 § fjärde stycket revisorslagen (2001:883) har dessa räkenskapsår inte varit föremål för Revisorsinspektionens utredning.

att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid. Han har inte för något av åren lämnat någon anmälan om misstänkt bokföringsbrott till åklagare.

På grund av de sent upprättade årsredovisningarna dömde senare Stockholms tingsrätt likvidatorn för bokföringsbrott av normalgraden avseende räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18.

## 2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Bolaget hade stora problem med bokföringen som hade missköts av den tidigare styrelsen. Detta var grunden för såväl beslutet om likvidation som det omfattande arbete som utfördes under likvidationen. Bolagets oförmåga att presentera fullständiga och korrekta underlag för granskning ledde till att A-son under en period av nästan tre år fick lägga ned betydande arbetsinsatser. Han ägnade mycket tid åt att förmå bolaget och likvidatorn att upprätta väsentligen korrekta årsredovisningar och hade en omfattande e-postkorrespondens kring detta med bolagets tidigare företrädare, bolagets redovisningskonsult, likvidatorn och ekonomiavdelningen hos den advokatbyrå där denne var verksam. Likvidatorn var medveten om att årsredovisningarna var försenade och att detta skulle föranleda anmärkningar i revisionsberättelserna. Det bör framhållas att aktiebolagslagen (2005:551) ställer upp ett krav på lämplighet för likvidatorer som beaktas av Bolagsverket och att likvidatorn i detta fall, i sin egenskap av advokat, kunde förutsättas ha särskilda kvalifikationer och kunskaper om relevanta regelverk.

När Bolagsverket i december 2016 beslutade om likvidation kvarstod arbetet med att slutföra årsredovisningarna för räkenskapsåren 2014/15 och 2015/16. Dessutom behövde det upprättas en avgänderedovisning enligt 25 kap. 33 § aktiebolagslagen för perioden den 1 november – 20 december 2016.

Vid tiden för likvidationsbeslutet bedrev bolaget fortfarande verksamhet. Bokföringen var i ett mycket dåligt skick. För att kunna slutföra arbetet med årsredovisningarna för tidigare räkenskapsår anlidade bolaget en redovisningskonsult. Den gamla styrelsen var inte särskilt behjälplig vid arbetet.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18 skulle rätteligen ha varit upprättade före den 1 maj 2018 respektive 2019. Arbetet med dessa årsredovisningar

kunde dock inte påbörjas innan det fanns korrekta utgående balanser från föregående redovisningsperioder. Den nämnda avgåenderedovisningen blev inte färdig förrän i slutet av juni 2018. Vid bedömningen av likvidatorns eventuella ansvar för bokföringsbrott är det mot den bakgrunden förfelat att, för räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18, ensidigt utgå från och räkna tidsfristerna för försening redan från maj 2018 respektive 2019.

Arbetet med årsredovisningarna fördröjdes ytterligare av en diskussion om likvidatorns arvode och svårigheter med att ta fram korrekta underlag och kompletteringar. Därtill kom att bolaget under hela likvidationsprocessen hade problem med att redovisa korrekt skatt till Skatteverket. Omständigheterna var emellertid inte sådana att han ansåg att likvidatorn personligen kunde klandras i den omfattning som krävs för att förseningarna skulle utgöra bokföringsbrott. Därför vidtog han inte någon åtgärd enligt bestämmelserna om revisorns åtgärder vid misstanke om brott. Såvitt han känner till finns det inte någon särskild praxis när det gäller ansvar för bokföringsbrott i den situationen där bolaget har tvingats i likvidation på grund av att årsredovisning inte har upprättats i tid. Det kan noteras att åklagaren accepterade att förhållandena i bolaget var röriga vid tidpunkten för likvidationen och att åtalet mot likvidatorn för bokföringsbrott därmed inte omfattade räkenskapsåren 2014/15 och 2015/16. Likvidatorn har överklagat tingsrättens dom som alltså inte har vunnit laga kraft.

A-son har i sitt yttrande till Revisorsinspektionen lämnat en förhållandevis detaljerad redogörelse för de kontakter som han hade med bolaget, redovisningskonsulten, likvidatorn och advokatbyråns redovisningsavdelning. Ingiven e-postkorrespondens ger stöd för att förhållandena i bolaget var röriga och att A-son under processen både ställde och besvarade ett stort antal frågor kring bolagets redovisning och arbetet med framtagande av årsredovisningar. Han framförde dock inte vid något tillfälle till likvidatorn att förseningarna med årsredovisningarna kunde utgöra bokföringsbrott.

### **3 Bedömning och val av disciplinär åtgärd**

Enligt 8 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen svarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltningen av dess angelägenheter. Det innebär bl.a. att styrelsen ansvarar för att det upprättas en årsredovisning för bolaget. Såvitt gäller aktiebolag i likvidation följer av 25 kap. 30 § samma lag att en likvidator träder i styrelsens ställe och att lagens bestämmelser om styrelse gäller även i fråga om likvidatorn om inte annat anges. I bolag i likvidation ansvarar därmed likvidatorn för upprättandet av årsredovisning (jfr 25 kap.

37 §). Av 25 kap. 31 § första stycket följer vidare att ett uppdrag som revisor inte upphör genom att bolaget går i likvidation och att lagens bestämmelser om revision i 9 kap. gäller även under likvidationen.

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. Av 25 kap. 30 § aktiebolagslagen får anses följa att revisorns agerandeplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ gäller även när brottsmisstanken avser en likvidator som har trätt i styrelsens ställe.

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 (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 ”Årsredovisningen i Stjärnmäll” 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. 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 domarna 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 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 i aktiebolag*. Där anges att en revisor normalt inte 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 kraftig försening som fyra eller fem månader får därför revisorns utrymme för att underlåta att agera enligt de angivna paragraferna anses vara mycket begränsat.

Som framgått ovan får aktiebolagslagens bestämmelser om revisorns åtgärder vid misstanke om brott anses gälla även situationen där det reviderade bolaget är i likvidation.

I förevarande fall skulle årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17 ha upprättats senast den 30 april 2018 och årsredovisningen för räkenskapsåret 2017/18 senast den 30 april 2019. De upprättades i stället den 30 juni 2019 respektive den 7 oktober 2019, vilket var 14 respektive drygt 5 månader för sent. A-son hade löpande kontakter med likvidatorn och andra som var involverade i bolagets bokföring i frågan om årsredovisningarnas upprättande. Han får därmed anses ha uppfyllt den allmänna aktivitetsplikt som åligger en revisor i fall som detta. Han underrättade emellertid aldrig likvidatorn om att förhållandena var sådana att denne kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott och att han kunde bli skyldig att anmäla detta till åklagare.

Revisorsinspektionen konstaterar att förseningarna med upprättandet av årsredovisning för räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18, var för sig, var så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att likvidatorn båda åren kunde ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott av normalgraden. Det rörde sig dessutom om upprepade förseningar. Situationerna var därmed sådana att A-sons agerandeplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen aktualiserades.

I detta fall hade Bolagsverket, efter särskild lämplighetsprövning, anförtrott uppdraget som likvidator åt en advokat. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning medför detta inte att det finns skäl att tillämpa bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen annorlunda än om bolaget hade letts av någon annan. Det kan inte heller tillmätas någon avgörande betydelse att bolaget förefaller ha haft allmänna svårigheter att presentera korrekta underlag och att det förekom särskilda problem med redovisningen av skatt. Det

får i och för sig antas att förseningarna delvis sammanhänge med förhållanden som förelåg redan vid likvidationsutbrottet och som likvidatorn inte kunde hållas ansvarig för. Samtidigt kan det emellertid konstateras att det, även efter det att de ingående balanserna hade fastställts i mars 2018 och avgåenderedovisningen hade färdigställts i juni samma år, förflöt tolv månader innan årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17 upprättades.

Förhållandena var därmed beträffande båda de aktuella räkenskapsåren sådana att A-son var skyldig att vidta de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, meddelas en disciplinär åtgärd. Revisorsinspektionen finner att en erinran i detta fall är en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Louise Ronquist och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.