

D 14

1 Inledning

Auktoriserade revisorn A-son, som är verksam vid det registrerade revisionsbolaget X AB, har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll. Kvalitetskontrollen har avsett revisionen av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2011. Under det aktuella året innehade revisionsbolaget revisionsuppdraget i bolaget och A-son var huvudansvarig revisor. Bolagets värdepapper var föremål för handel på en reglerad marknad. Vad som framkommit i kvalitetskontrollärendet har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

2 RN:s utredning

A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2011 innehåller en årsredovisning för bolaget, daterad den 15 mars 2012, på vilken samtliga styrelseledamöters namnteckningar finns. A-sons revisionsberättelse är daterad samma dag. RN har inhämtat den hos Bolagsverket registrerade årsredovisningen och har konstaterat att namnteckningarnas utformning på denna inte är identisk med den version som återfinns i A-sons dokumentation.

Av ett styrelseprotokoll, daterat den 15 mars 2012, framgår att styrelsen då beslutade att bolagets ledning, efter anvisade justeringar och styrelseordförandens godkännande, fick publicera den presenterade årsredovisningen.

Av dokumentationen rörande den byråinterna uppdragsanknutna kvalitetskontrollen framgår att den särskilda kvalitetsgranskaren (QRP) hade läst ett utkast till årsredovisning och informerats av huvudansvarig revisor om händelser efter räkenskapsårets utgång den 22 mars 2012.

RN har mot bakgrund av denna information utrett förhållandena kring avslutandet av revisionen det aktuella året och i samband därmed inhämtat uppgifter från QRP. Denne har till RN angett följande.

Han hade regelbundna samtal med den huvudansvarige revisorn och informerades om och diskuterade revisionsplaneringen och riskbedömningen samt slutsatser från genomförd revision. Dessa aktiviteter skedde löpande under revisionens gång. Kvalitetskontrollen avslutades den 22 mars 2012, såsom det är noterat i dokumentationen.

3 A-sons uppgifter m.m.

A-son har anfört följande.

Han var närvarande vid en del av ett ordinarie styrelsemöte den 9 februari 2012 och lämnade sina kommentarer med anledning av revisionen. Bolagets bokslutskommuniké behandlades också. Arbetet med årsredovisningen fortsatte och den

7–8 mars 2012 var revisionsteamet på plats hos bolaget för att granska denna. Ett fåtal synpunkter lämnades och diskuterades bl.a. med bolagets ekonomichef. Den 12 mars 2012 erhöll han en uppdaterad version av årsredovisningen där de synpunkter som han hade lämnat var beaktade. Den 15 mars 2012 hölls ett styrelsemöte över telefon. Vid det mötet behandlades bl.a. årsredovisningen. Styrelsen gav sitt godkännande till att årsredovisningen publicerades. Av praktiska skäl hade bolagets ekonomichef tillgång till samtliga bolagsfunktionärers namnteckningar. Namnteckningarna hade vid en tidigare tidpunkt scannats in och kunde av ekonomichefen placeras på årsredovisningens sista sida. Ekonomichefen påförde samtliga styrelseledamöters och verkställande direktörens namnteckningar på årsredovisningen.

Dagen efter styrelsemötet informerades han om ovan nämnda styrelsebeslut och kunde konstatera att det den 15 mars 2012 förelåg en fullständigt undertecknad årsredovisning och att revisionen var avslutad. Årsredovisningen var inte försedd med egenhändiga namnteckningar, vilket inte heller är ett krav. Han hade godtagbara revisionsbevis för att namnteckningarna hade påförts årsredovisningen med styrelseledamöternas och verkställande direktörens samtycke. Således fanns det den dagen en av styrelsen godkänd och avgiven årsredovisning. Han tillät bolaget att påföra hans namn på revisionsberättelsen och på revisorspåteckningen.

I anslutning till bolagsstämman den 19 april 2012 upprättades ytterligare ett exemplar av årsredovisningen. Även detta var daterat den 15 mars 2012. Det skilde sig från det tidigare upprättade exemplaret endast på så sätt att det hade styrelseledamöternas och verkställande direktörens egenhändiga namnteckningar. Som en serviceåtgärd undertecknade han revisorspåteckningen och en revisionsberättelse även till det andra exemplaret av årsredovisningen. Enligt hans uppfattning förekom det två originalhandlingar; dels den som upprättades den 15 mars 2012, dels den som upprättades i anslutning till bolagsstämman. Han förvissade sig om att det exemplar av årsredovisningen på vilket styrelsen och verkställande direktören hade tecknat sina namn överensstämde med det exemplar som avgavs den 15 mars 2012.

QRP var i allra högsta grad involverad i hela revisionen såvitt avser dess inriktning, genomförande och avslutande. QRP informerades löpande om vad som hade framkommit i granskningen och tog under hand ställning till de iakttagelser som hade gjorts. Av förbiseende fick QRP ta del av årsredovisningen först efter revisionsberättelsens datering. Detta förhållande hade inte någon reell inverkan på QRP:s möjligheter att kvalitetssäkra granskningen av årsredovisningen.

4 RN:s bedömning

A-son får förstås så att han anser sig ha avgett två originalhandlingar av revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2011, båda daterade den 15 mars 2012. På den ena, som tillkom i anslutning till detta datum, anbragtes – genom bolagets försorg och efter hans samtycke – en tidigare inscannad version av hans namnteckning. Den andra undertecknades av honom själv i anslutning till bolagsstämman den 19 april 2012. Den första originalhandlingen avsåg den tryckta års-redovisningen, på vilken bolagets ekonomichef hade låtit anbringa styrelseledamöternas och verkställande direktören namnteckningar, medan den andra avsåg en av bolagets funktionärer egenhändigt undertecknad årsredovisning. Vad A-son har anfört innebär att, enligt hans uppfattning, redan den första av honom avgivna handlingen utgjorde en upprättad revisionsberättelse.

Utredningen visar att QRP läste ett utkast till årsredovisning och informerades av A-son om händelser efter räkenskapsårets utgång först den 22 mars 2012.

De frågor som RN har att ta ställning till är om det, såsom A-son har gjort gällande, den 15 mars 2012 fanns förutsättningar att avge en revisionsberättelse och göra en revisorspåteckning på den då föreliggande årsredovisningshandlingen och om det i sådant fall var möjligt för A-son att göra detta genom att låta revisionsklienten anbringa hans inscannade namnteckning på dessa handlingar.

Enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en årsredovisning skrivas under av samtliga styrelseledamöter och i förekommande fall av den verkställande direktören. Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerad elektronisk signatur. En årsredovisning som inte uppfyller dessa krav är inte formellt upprättad.

Av god revisionssed följer att såväl datering som undertecknande av en revisionsberättelse får ske tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att alla delar som utgör de finansiella rapporterna, har upprättats och att de med vederbörlig befogenhet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.¹ Revisionsberättelsen får alltså inte dateras med ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får revisionsberättelsen inte dateras per en dag då årsredovisningen ännu inte är upprättad.²

Den årsredovisningshandling som tillkom i mars 2012 hade inte skrivits under av bolagets styrelseledamöter och verkställande direktör på sedvanligt sätt eller med användande av avancerad elektronisk signatur enligt lagen om kvalificerad elektronisk signatur. Bolagsfunktionärernas namnteckningar hade i stället påförts genom att bolagets ekonomichef låtit anbringa funktionärernas tidigare inscannade namnteckningar på handlingen.

Varken aktiebolagslagen (2005:551), årsredovisningslagen eller dessa lagars förarbeten ger något uttryckligt besked om huruvida det är möjligt att "skriva under" en årsredovisning på detta sätt. Frågan om förutsättningarna för att underteckna handlingar på annat sätt än genom personligt undertecknande har dock varit föremål för diskussion bl.a. i den proposition genom vilken möjligheten att underteckna årsredovisningar genom elektronisk signatur infördes.³ Där hänvisas till det uttalande som gjordes i departementspromemorian *Formel – Formkrav och elektronisk kommunikation* (Ds 2003:29). Enligt promemorian kan explicita krav på underskrift inte uppfyllas på annat sätt än med namnteckning med penna på papper, om inte annat särskilt anges.

RN konstaterar att årsredovisningslagen inte anger något annat alternativ till sedvanligt undertecknande än undertecknande med avancerad elektronisk signatur. Det sätt på vilket den

¹ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551), ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter*, p. 41 och A 40 samt RN:s avgörande den 14 juni 2012 (dnr 2012-579).

² Se RN:s avgörande den 14 juni 2012 (dnr 2012-579) med vidare hänvisningar.

³ Se prop. 2007/08:45 Elektronisk ingivning för ekonomiska föreningar och vissa andra företag. Se också prop. 2005/06:135 Elektronisk ingivning till Bolagsverket.

i mars 2012 upprättade årsredovisningshandlingen undertecknades uppfyllde därmed inte kravet på *underskrift* i 2 kap. 7 § årsredovisningslagen.

Det kan tilläggas att enligt 2 kap. 7 § årsredovisningslagen ska årsredovisningen skrivas under av vissa i lagen särskilt utpekade personer, nämligen styrelseledamöterna och den verkställande direktören. Så är fallet oavsett om undertecknandet sker på traditionellt sätt eller med elektronisk signatur. Lagen ger enligt RN:s bedömning inte utrymme för att den som ska underteckna årsredovisningen – och därmed ta ansvar för dess innehåll – genom fullmakt eller på annat sätt överlämnar denna uppgift till annan. Det sätt på vilket den i mars 2012 upprättade årsredovisningshandlingen undertecknades uppfyllde därmed inte heller lagens krav på att årsredovisningen ska undertecknas *av styrelseledamöterna och den verkställande direktören*.

RN anser, mot bakgrund av det ovan anförda, att den omständigheten att bolagets ekonomichef påförde årsredovisningshandlingen de aktuella namnteckningarna inte innebar att bolaget hade avgett en årsredovisning. Dagen för revisionsberättelsens och revisorspåteckningens datering, den 15 mars 2012, saknades det därför förutsättningar för A-son att avge revisionsberättelse och göra revisorspåteckning på årsredovisningshandlingen.

Av ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter*, p. 19 följer att vid en revision av ett börsnoterat företag ska den huvudansvarige revisorn se till att det utses en särskild kvalitetsgranskare som ska genomföra en kvalitetskontroll av uppdraget. Revisorn får inte datera revisionsberättelsen förrän kvalitetskontrollen är slutförd.

QRP läste ett utkast till årsredovisning och informerades av A-son om händelser efter räkenskapsårets utgång den 22 mars 2012. Detta visar att QRP:s arbete inte var avslutat den 15 mars 2012 på det sätt som ISA 220 kräver. Det förelåg därför även på denna grund hinder för A-son att avge revisionsberättelse och göra revisorspåteckning den 15 mars.

Av 9 kap. 29 § aktiebolagslagen framgår att revisionsberättelsen ska vara undertecknad av revisorn.⁴ Enligt RN kan en revisor inte underteckna en revisionsberättelse genom att anbringa en inscannad namnteckning på handlingen eller överlämna undertecknandet av revisionsberättelsen till annan (jfr ovan). Även om en färdig årsredovisning hade förelegat och övriga förutsättningar för att avsluta revisionen hade varit förhanden, skulle det därför inte varit möjligt att färdigställa en revisionsberättelse genom att, på det sätt som A-son gjorde, låta revisionsklienten anbringa hans namnteckning på handlingen. De åtgärder som han vidtog – eller lät andra vidta – i mars 2012 innebar således inte att det tillkom någon giltig revisionsberättelse. Vid sådant förhållande borde han inte heller ha medverkat till att hans namnteckning påfördes den ”revisionsberättelse” som färdigställdes i mars 2012.

Genom att under nu angivna förhållanden låta en företrädare för bolaget anbringa hans namnteckning på de aktuella handlingarna har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

RN har konstaterat att A-son har åsidosatt god revisionssed genom att låta en företrädare för bolaget anbringa hans inscannade namnteckning på en i mars 2012 upprättad tryckt

⁴ Jfr ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, p. 40 och A 37 av vilka framgår att revisionsberättelsen ska undertecknas av revisorn.

årsredovisning och en i anslutning därtill upprättad "revisionsberättelse" trots att årsredovisningen inte var vederbörigen underskriven, revisionen inte avslutad och någon revisionsberättelse inte vederbörigen undertecknad. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid bestämmandet av den disciplinära åtgärden har RN beaktat följande. Fråga är om revision av ett börsnoterat bolag. Att vara revisor i ett bolag som vänder sig till allmänheten för sin finansiering och som har fått förtroendet att noteras på en reglerad marknad innebär ett särskilt ansvar för revisorn. Det framstår därför som särskilt viktigt att revisorn ser till att de formella kraven för informationsgivning efterlevs. Det som läggs A-son till last är mot den bakgrunden allvarligt, särskilt med hänsyn till att han lät någon annan påföra hans namnteckning på handlingar som han var skyldig att själv underteckna och att han lät detta ske vid en tidpunkt då QRP ännu inte hade avslutat sin kvalitetskontroll. Han ska därför meddelas en varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Helena Dale (avvikande mening), avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist (avvikande mening). Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant samt revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.

Skiljaktig mening avseende beslut A-son

Det är inte en helt ovanlig situation att en årsredovisning för ett publikt bolag som ska publiceras skrivs på i praktiken med originalpåteckningar av styrelsen vid en annan tidpunkt än när den publiceras på hemsida eller på annat sätt. Denna situation innebär ofta för revisorn att han, även om han fått bekräftat att styrelsen godkänt den, ställs inför frågan om en revisionsberättelse ska kunna lämnas eller inte samt vilket datum revisorn ska ha på sin revisionsberättelse, trots att både årsredovisning och revisionsberättelse är klara efter slutförd revision. Vi håller med om att A-son kan klandras för att han har låtit en revisionsberättelse med inscannad namnteckning bli påtecknad innan årsredovisningen i original blivit i sin helhet påskriven av styrelsen och revisionsberättelsen i original påskriven, men anser på grund av de praktiska problem som ofta uppstår kring påskriftshantering av årsredovisning, att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en erinran.