



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information om 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 och 2017/18. I ärendet aktualiseras frågor om revisorns agerandeplikt och därmed förenade skyldigheter i fall av sent upprättad årsredovisning och misstanke om brott samt revisorns skyldighet att i vissa fall skicka en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.

2 Revisorsinspektionens utredning

Av handlingarna i ärende framgår följande.

Bolaget bedrev verksamhet inom byggbranschen och hade räkenskapsåret 2016/17 en omsättning på knappt 11 mnkr och räkenskapsåret 2017/18 en omsättning på knappt 8 mnkr. Båda räkenskapsåren hade balansdag den 30 juni. Årsredovisningarna upprättades den 5 juli 2018 respektive den 10 oktober 2019, dvs. drygt tolv månader respektive drygt 15 månader efter räkenskapsårets utgång. A-son har i sina revisionsberättelser för båda

åren anmärkt på att årsredovisningen hade upprättats för sent. Med anledning av den försening som uppstod i fråga om årsredovisningen för räkenskapsåret 2017/18 lämnade hon också en sådan redogörelse för misstanke om brott till åklagare som avses i 9 kap. 44 § aktiebolagslagen (2005:551). Redogörelsen är daterad den 5 november 2019.

Skatteverket har i en skrivelse till Revisorsinspektionen uppgett att verket inte har mottagit några kopior av A-sons revisionsberättelser, trots att båda revisionsberättelserna innehöll anmärkningar av det slag som medför att revisorn enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen ska sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Hon valdes till revisor i bolaget den 17 maj 2018. De omständigheter som gjorde att hon accepterade uppdraget, trots att bolaget redan då var försenat med upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17, var dels att hon fick uppdraget via en etablerad redovisningskontakt, dels att bolaget hade en tvist med sin tidigare redovisningsbyrå vilket hade fått till följd att den redovisningsbyrån inte längre tillhandahöll bolaget redovisningstjänster. Hon bedömde att konflikten med redovisningsbyrån utgjorde ett godtagbart skäl till förseningen med upprättandet av årsredovisningen och diskuterade även frågan med företagsledaren (styrelseledamoten). Denne uppgav att bolaget nu hade bytt till en mer kompetent redovisningsbyrå och att förseningen därför inte skulle upprepas. Hon hade goda erfarenheter av den nya redovisningsbyrån och godtog därför företagsledarens uppgifter. Hon var dock tydlig med att förseningen inte fick upprepas och att hon som revisor i så fall skulle ha en anmälningsskyldighet. Bokslutet för räkenskapsåret 2016/17 fick hon för revision den 11 juni 2018. Någon redogörelse till åklagare om misstanke om brott gjorde hon inte.

När det gäller räkenskapsåret 2017/18 skickade hon ett brev till bolaget den 25 oktober 2018 med en begäran om att få in bokslutet för revision senast den 15 november. Det rörde sig då om ett standardbrev som revisionsbyrån skickar som en första påminnelse till samtliga sina kunder. Den 5 december skickade hon en påminnelse till bolaget om att hon behövde få tillgång till handlingarna senast den 15 december. Den 15 januari 2019 skickade hon ytterligare ett brev till bolaget. I brevet upplyste hon om att hon skulle komma att avsäga sig revisionsuppdraget om hon inte fick materialet senast den 25

januari, att bolaget riskerade att påföras förseningsavgifter och att hon också skulle kunna bli skyldig att anmäla styrelsen till Ekobrottsmyndigheten för misstänkt bokföringsbrott.

Under hösten 2018 och våren 2019 hade hon även telefonkontakter med företagsledaren och redovisningsbyrån och fick då bekräftat att bokslutet snart skulle vara färdigt. Senare under våren 2019 fick hon emellertid besked om att den nya redovisningskonsulten hade av sagt sig uppdraget. Den 13 juli skickade hon ett nytt brev till företagsledaren och förklarade att hon avsåg att avgå som revisor om hon inte fick bokslutet. Företagsledaren svarade per e-post den 15 juli att bokslutet var färdigt och att det endast återstod att upprätta årsredovisningen. När hon därefter återkom från sin semester hade bolaget i augusti fått ett föreläggande från Bolagsverket om tvångslikvidation. I det läget bedömde hon att hon skulle försätta bolaget i revisorsnöd om hon avgick. Hon valde därför att kvarstå som revisor och slutförde revisionen. Efter det att revisionen hade avslutats anmälde hon styrelseledamoten till Ekobrottsmyndigheten för misstänkt bokföringsbrott. Ekobrottsmyndigheten inledde inte någon förundersökning.

I de fall som kopior av revisionsberättelser ska skickas till Skatteverket enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen har revisionsbyrån som rutin att göra detta i samband med att handlingar skickas till Bolagsverket. Det görs då en anteckning på första sidan i årshandlingarna som sedan sparas i grundakten. Enligt hennes noteringar i detta fall skickades kopior på de avvikande revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2016/17 och 2017/18 till Skatteverket den 5 juli 2018 respektive den 11 oktober 2019.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in kopior av den korrespondens med bolaget i brevform under perioden oktober 2018 – januari 2019 som hon har redogjort för i sina yttranden. Hon har också gett in handlingar som verifierar några av de ytterligare kontakter som hon har hänvisat till att hon hade med företagsledaren och bolagets redovisningskonsult. När det gäller kontakter med företagsledaren finns två e-postmeddelanden. Det första är ett meddelande från A-son till företagsledaren den 4 juli 2018 där hon, utöver att behandla frågor hänförliga till räkenskapsåret 2016/17, anger att det är dags för ett nytt bokslut. Det andra är det svar som hon fick från företagsledaren den 15 juli 2019 (se ovan). Dokumentationen över kontakterna med redovisningskonsulten utgörs av två korta anteckningar, en från den 4 december 2018 om att försöka få in material för att hinna färdigställa bokslutet och en från den 14 mars 2019 om att redovisningskonsulten avsåg att fransäga sig sitt uppdrag.

Dokumentationen över kommunikationen med Skatteverket består av den första sidan av bolagets årsredovisning för respektive räkenskapsår. På den första har antecknats ”SKV BV 5/7-18” och på den andra ”SKV BV 11/10-19”.

4 Revisorsinspektionens bedömning

4.1 Agerandeplikt vid sen årsredovisning

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 god revisionssed följer att en revisor ska planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att revisorn ska följa upp att bolagets styrelse låter upprätta årsredovisningen och bereder revisorn tillfälle att granska denna. Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett aktiebolags årsredovisning för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie stämma där årsredovisningen ska behandlas. Om överlämnandet av årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial drar ut på tiden, så att det finns risk för att årsstämman inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisionsmed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte följs, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter.

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.

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 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 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 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 som regel 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. 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.

I förevarande fall skulle bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2016/17 ha lagts fram på årsstämma senast den 31 december 2017. Årsredovisningen upprättades dock inte förrän den 5 juli 2018, dvs. mer än sex månader för sent. Redan då A-son valdes som revisor den 17 maj 2018 uppgick förseningen till drygt fyra och en halv månad. Det förhållandet att bolaget hade en tvist med sin tidigare redovisningsbyrå är inte av sådant slag att hon inte hade anledning att misstänka att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Hon skulle därför redan i ett tidigt skede efter det att hon valts som revisor ha börjat vidta de åtgärder som föreskrivs i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen, i första hand genom att tillställa bolagets styrelse en underrättelse enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen. Genom att inte iaktta sin agerandeplikt i detta avseende har A-son åsidosatt god revisionssed.

Den kraftiga förseningen med upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2016/17 var en viktig omständighet att beakta vid revisionen av det påföljande räkenskapsåret. Förseningen gav A-son särskild anledning att i enlighet med god revisionsed uppmärksamma styrelsen på dess skyldighet att upprätta årsredovisningen i rätt tid. Den gav henne också särskild anledning att vara uppmärksam på sina skyldigheter enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen för det fall att en försening likväl skulle uppstå.

När det gäller frågan om att uppmärksamma styrelsen på dess skyldighet att upprätta årsredovisning i rätt tid noterar Revisorsinspektionen att A-son den 25 oktober 2018 skickade en påminnelse till bolaget om att senast den 15 november ge in räkenskapsmaterialet för räkenskapsåret 2017/18 för revision. Denna första påminnelse får anses ha skickats i rimlig tid; om bolaget hade följt A-sons uppmaning hade hon fått materialet senast sex veckor innan årsstämman senast skulle ha hållits. Bolaget hörsammade dock inte uppmaningen. I det läget dröjde A-son närmare tre veckor, till den 5 december, med att skriftligen påminna bolaget på nytt. Denna påminnelse skulle hon med tanke på omständigheterna ha skickat tidigare, så snart det stod klart att bolaget inte hade uppfyllt hennes första uppmaning att ge in räkenskapsmaterialet. A-son har därmed inte uppfyllt det aktivitetskrav som god revisionsed ställer på en revisor när det finns risk för att klientens årsredovisning kan komma att bli försenad.

När det gäller frågan om att vidta åtgärder enligt bestämmelserna i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen lämnade A-son sin redogörelse till åklagare först den 5 november 2019. Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2017/18 hade upprättats den 10 oktober 2019, dvs. mer än nio månader för sent. Hon har i sina yttranden redogjort för vissa åtgärder och händelser under år 2019, såsom att hon i januari informerade bolaget om sin skyldighet att eventuellt göra en brottsanmälan och att hon senare fick information om att den nya redovisningskonsulten hade av sagt sig sitt uppdrag. Hon har även förklarat att hon efter sommaren 2019 inte ville försätta bolaget i revisorsnöd genom att själv avgå. Revisorsinspektionen konstaterar att den omständigheten att det räkenskapsåret 2017/18 var fråga om en upprepning av en påtaglig försening (tidigare år drygt 6 månader) med att upprätta årsredovisningen medför att utrymmet för A-son att underlåta att vidta åtgärder enligt aktiebolagslagens bestämmelser detta år var mycket begränsat. I och för sig kan det brev som hon skrev till bolaget den 15 januari 2019, kort efter det att dröjsmålet med årsredovisningen hade inträtt, till sitt innehåll ses som en sådan underrättelse till styrelsen som avses i 9 kap. 43 § aktiebolagslagen. Åtgärden får då anses ha vidtagits i rimlig tid.

Om A-sons avsikt med brevet var att agera enligt den nu nämnda bestämmelsen, skulle hon emellertid inom fyra veckor ha gått vidare och lämnat en redogörelse till åklagare. Så skedde inte utan hon dröjde med detta till november 2019. Detta var under alla omständigheter för sent. Det som A-son har anfört om revisorsnöd har inte någon relevans för den nu aktuella frågan.

Genom att, vad gäller räkenskapsåret 2017/18, inte i rimlig tid lämna en redogörelse till åklagare om misstänkt bokföringsbrott i enlighet med 9 kap. 44 § aktiebolagslagen har A-son åsidosatt god revisions sed.

4.2 Revisionsberättelser till Skatteverket

Enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen ska en revisor i vissa fall skicka en kopia av sin revisionsberättelse till Skatteverket. Detta gäller bl.a. om revisionsberättelsen innehåller anmärkningar enligt 33 § andra stycket. Exempel på en sådan anmärkning är att årsredovisningen inte har upprättats i sådan tid att årsstämma har kunnat hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Bestämmelserna fyller en viktig funktion eftersom de ger Skatteverket möjlighet att uppmärksamma och granska företag där det kan finnas anledning att misstänka bristande regelefterlevnad även på skatte- och avgiftsområdet.

Båda de aktuella revisionsberättelserna innehåller anmärkningar som medförde att de skulle skickas till Skatteverket. A-son har uppgett att hon gjorde detta. Skatteverket har uppgett att verket inte har mottagit några kopior av revisionsberättelserna. Frågan blir därmed vem som har bevisbördan för att skyldigheten har uppfyllts och vilka beviskrav som gäller.

Revisorer har en långtgående dokumentationsplikt när det gäller uppdrag som utgör revisionsverksamhet. Enligt 24 § revisorslagen (2001:883) ska dokumentationen innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete ska kunna bedömas i efterhand. Ytterligare bestämmelser om dokumentation finns i 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Enligt 9 § dessa föreskrifter ska det i dokumentationen ingå korrespondens samt revisionsberättelser, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn har avgett.

I tillsynsrenden har det i Revisorsinspektionens praxis utvecklats en bevisbörderegulering med den innebörden att bristfällig dokumentation i och för sig inte behöver innebära att

revisorernas granskningsinsatser har varit otillräckliga, men att bevisbördan – som i utgångsläget ligger på Revisorsinspektionen – i så fall övergår på revisorn. Det innebär i korthet att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts. Bevisbörderegeln tillämpas som regel i situationer där det är kvaliteten i själva revisionsarbetet som är föremål för prövning. Det finns dock inte något som hindrar att den tillämpas även på frågor som inte direkt avser revisionens utförande men som utgör ett led i revisionsuppdraget som helhet och som ska dokumenteras.

Att en revisor fullgör de olika rapporteringskrav, enligt t.ex. aktiebolagslagen, som är förknippade med ett revisionsuppdrag är sådana omständigheter som ska framgå av dokumentationen. Som framgått ovan omfattar dokumentationsskyldigheten korrespondens. När det gäller åtgärden att i vissa fall sända in en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket finns inga formkrav på hur denna skyldighet ska uppfyllas och det kan därför inte ställas alltför höga krav på revisorns dokumentation. Att göra en spårbar anteckning i en elektronisk revisionsakt bör t.ex. vara tillräckligt, om det inte samtidigt finns andra omständigheter som inger tvivel om att åtgärden har utförts. Om revisionsberättelsen har skickats till Skatteverket per e-post eller per brev är det lämpligt att revisorn bevarar en kopia av e-postmeddelandet eller missivbrevet i dokumentationen.

I förevarande fall har A-son hänvisat till kortfattade handskrivna noteringar som har gjorts direkt på kopior av bolagets slutliga årsredovisningar. Noteringarna som sådana får anses ha ett relativt lågt bevisvärde och kan inte anses uppfylla de krav på dokumentation som bör ställas. Vad A-son har upplyst om revisionsbyråns rutiner talar visserligen i viss mån för att revisionsberättelserna skickats till Skatteverket. Det skulle emellertid innebära att en avsänd kopia av revisionsberättelsen två år i följd inte skulle ha nått eller tagits om hand av Skatteverket. Revisorsinspektionen finner inte detta sannolikt.

Mot den bakgrunden anser Revisorsinspektionen att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sin beskrivning av revisionsbyråns rutiner för expediering av handlingar har gjort sannolikt att hon skickade de aktuella revisionsberättelserna till Skatteverket. Revisorsinspektionen utgår därmed från att så inte skedde.

Genom att inte fullgöra den rapporteringsskyldighet till Skatteverket som följer av 9 kap. 37 § aktiebolagslagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

4.3 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte något av de två aktuella räkenskapsåren fullt ut fullgjort de skyldigheter som följer av 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen vid misstanke om brott och som aktualiserades genom att bolagets styrelse för båda åren underlät att upprätta årsredovisning i rätt tid. I fråga om det andra räkenskapsåret har hon inte heller vidtagit tillräckliga åtgärder för att uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter i detta avseende. Hon har inte heller skickat kopior av sina revisionsberättelser till Skatteverket trots att så borde ha skett enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen. Genom sina överträdelser av god revisionsred i nu nämnda avseenden har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska ges en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är sammantaget allvarligt. Hon ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, 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, 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 Sören Bergner och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.