



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande den auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (nedan kallat kosttillskottsbolaget). Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta tillsynsärende.

Ärendet gäller en revisors skyldighet att anmäla misstänkta bokföringsbrott med anledning av att årsredovisningar inte upprättats i tid och att i vissa fall skicka en kopia av revisionsberättelser till Skatteverket.

2 Revisorsinspektionens utredning

A-son anmärkte i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2019, 2020, 2021 och 2022 på att kosttillskottsbolagets årsredovisningar för dessa år inte hade upprättats i sådan tid att det var möjlighet att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Kosttillskottsbolaget hade kalenderår som räkenskapsår. Nedan framgår för respektive räkenskapsår när årsredovisningarna upprättades och revisionsberättelsernas daterades.

Räkenskapsår	Datum för årsredovisningens upprättande	Revisionsberättelsens datering
2019	2020-10-30	2020-10-30
2020	2021-06-28	2022-02-18
2021	2023-04-14	2023-04-14
2022	2024-02-02	2024-02-02
2023	2024-07-30	2024-07-30

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2023 anmärkte A-son inte på att årsredovisningen var för sent upprättad.

I en dom meddelad den 18 november 2024 av Gävle tingsrätt dömdes den enda styrelseledamoten i kosttillskottsbolaget för bokföringsbrott. Brottet bestod i att styrelseledamoten hade åsidosatt bokföringsskyldigheten genom att upprätta årsredovisningen för räkenskapsåret 2022 först den 2 februari 2024. Av domen framgår att förhör hade hållits med A-son och att han hade uppgett att han hade haft kontakt med styrelseledamoten i princip enbart när styrelseledamoten skulle skriva under årsredovisningen och att kontakterna med bolaget i huvudsak hade skett genom bolagets butikschef.

Revisorsinspektionen har under ärendets handläggning även uppmärksammat ett flertal andra av A-sons revisionsuppdrag i vilka årsredovisning inte hade upprättats i sådan tid att årsstämma kunde hållas inom sex månader efter räkenskapsårets utgång, se nedanstående tabell. I sina revisionsberättelser för dessa bolag och år anmärkte A-son inte i något fall på att årsredovisningarna var sent upprättade.

Bolag	Räkenskapsår	Datum när årsredovisningen upprättades
Yllebolaget	2021-05-01 - 2022-04-30	2022-11-28
Yllebolaget	2022-05-01 - 2023-04-30	2023-11-24
Plåtbolaget	2021-05-01 - 2022-04-30	2022-11-28
Plåtbolaget	2022-05-01 - 2023-04-30	2023-11-24

Läsbolaget	2022-01-01 - 2022-12-31	2022-07-14
Bokbolaget	2022-05-01 - 2023-04-30	2023-11-07
Legobolaget	2022-09-01 - 2023-08-31	2024-03-20
Teaterbolaget	2022-01-01 - 2022-12-31	2023-07-27
Teaterbolaget	2023-01-01 - 2023-12-31	2024-07-18
Utbildningsbolaget	2023-01-01 - 2023-12-31	2024-07-31
Garagebolaget	2023-01-01 - 2023-12-31	2024-07-09
Entreprenadbolaget	2023-01-01 - 2023-12-31	2024-07-09

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Kosttillskottsbolaget

Han har varit revisor i kosttillskottsbolaget sedan år 2007. Bolaget hade då en annan ägare. I början av år 2017 köptes bolaget av den nuvarande ägaren, tillika styrelseledamoten. Enligt hans uppfattning var styrelseledamoten den som finansierade köpet och butikschefen den som skulle bedriva verksamheten, eftersom styrelseledamoten hade ett annat heltidsarbete. Styrelseledamoten registrerades 3 februari 2017 som ledamot och butikschefen som suppleant. De var firmatecknare var för sig.

Under år 2019 fick kosttillskottsbolaget en ny redovisningskonsult. A-son fick information om att bokslutet för räkenskapsåret 2019 var färdigt i månadsskiftet juni/juli och så var det även följande år. Han fick dock inte komplett dokumentation från redovisningskonsulten utan fick söka den via butikschefen.

I förhållande till styrelseledamoten har han varit passiv. Han är typiskt sett revisor i ägarledda bolag. Detta uppdrag med en ägare och styrelseledamot som inte varit delaktig i verksamheten var ett undantag, vilket kan förklara men inte försvara hans agerande gentemot styrelseledamoten.

Av domen framgår att styrelseledamoten i förhör hade uppgett att denne vid de veckovisa kontakterna med butikschefen inte hade diskuterat bokföringstekniska frågor.

Av tingsrättens domskäl framgår också att styrelseledamoten inte hade “vidtagit några egna åtgärder för att bokföringen och årsredovisningen skulle färdigställas”.

Det framgår av förhör att redovisningskonsulten inte hade haft direktkontakt med styrelseledamoten innan bokslutet för räkenskapsåret 2023 skulle göras klart. Enligt A-sons uppfattning hade styrelseledamoten och redovisningskonsulten kontakt för första gången när årsredovisningen för räkenskapsåret 2023 undertecknades den 30 juli 2024.

Skälet till att han inte kommunicerade med styrelseledamoten var att denne inte var verksam i bolaget och inte heller kunde bistå med upprättandet av årsredovisningen. Butikschefen, tillika styrelsesuppleanten med egen firmateckningsrätt, var hans naturliga motpart när han sökte revisionsbevis vid sin granskning.

Han är införstådd med att han inte handlade korrekt med sin uteblivna kommunikation med styrelsen. Han anmälde inte misstanke om bokföringsbrott, vilket han borde ha gjort för de räkenskapsår då förseningen inte var obetydlig. Han borde ha lämnat en anmärkning om att bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2023 inte hade upprättats i rätt tid.

Han har inga anteckningar om att en kopia av revisionsberättelserna skickades till Skatteverket.

Övriga bolag

Han arbetar på en s.k. kombibyrå, där både redovisning och revision kan tillhandahållas en och samma klient. Revisionsavdelningen har under flera år bestått av fem personer, varav två auktoriserade revisorer. De senaste åren har flera medarbetare sagt upp sig samt varit föräldralediga, vilket har medfört resursbrist och förseningar i slutförandet av flera revisionsuppdrag. Bland annat lämnade två medarbetare med nio respektive fem års erfarenhet. Förlusten av medarbetare medförde en kraftig minskad bemanning under våren 2024.

Detta är skälet till att årsredovisningarna för räkenskapsåret 2023 upprättades för sent i teaterbolaget, utbildningsbolaget, garagebolaget och entreprenadbolaget. Det berodde på revisionsbolagets situation och kunde inte lastas respektive styrelse, därför anmärkte han inte på detta i revisionsberättelserna.

Yllebolaget är dotterbolag till plåtbolaget. Uppdragen var för båda bolagen och båda åren kombiuppdrag (utöver revisionen gjordes bokslut och upprättades årsredovisning). Materialet för dotterbolaget erhöles så att årsredovisning kunde upprättats under september–oktober. För moderbolaget lämnades materialet i september och huvuddelen av bokslutet upprättades samma månad. Kompletterande väsentliga underlag inkom sent, vilket fördröjde slutförandet av bokslutet och årsredovisningen. Färdigställandet av årsredovisningen för yllebolaget sköts på för det fall eventuella dispositioner skulle behöva göras mellan moder- och dotterbolag vid färdigställandet av moderbolagets bokslut. Revisionen blev följaktligen förskjuten och revisionsberättelserna skulle ha innehållit en anmärkning om för sent upprättade årsredovisningar. Han har ingen förklaring till att det förbisågs.

Läsbolaget var sedan mars 2023 moderbolag till bokbolaget. Uppdragen i bolagen var kombiuppdrag. Bolagen ägdes av far och son, där sonen var verksam som butiksansvarig och hans pensionerade far skötte den löpande redovisningen. Bokslut och årsredovisning för läsbolaget för räkenskapsåret 2022 var färdigställt i maj 2023 och revisionen utfördes i början av juli 2023. Han gjorde bedömningen att styrelsen inte kunde lastas för förseningen utan att denna även i detta fall var hänförlig till revisionsbolagets bristande resurser.

Vid upprättandet av bokslut och årsredovisning för bokbolaget per 30 april 2023 hade fadern, som hade ansvar för den löpande redovisningen, blivit allvarligt sjuk. Detta påverkade faderns arbetsförmåga och underlaget till bokslutet blev fördröjt. A-son bedömde mot den bakgrunden att förseningen på en vecka var ursäktlig och gjorde ingen anmärkning.

Vad gäller teaterbolaget räkenskapsåret 2022 inkom material så sent att det inte var möjligt att slutföra revisionen så att årsstämman kunde hållas i tid. Revisionsberättelsen borde ha innehållit en anmärkning om för sent upprättad årsredovisning.

I legobolaget, där uppdraget var ett kombiuppdrag, upprättades bokslutet under december 2022 – januari 2023. Revisionen utfördes i februari 2023. För en väsentlig värderingsfråga begärde han bekräftelse från bolaget. Revisionen föranledde en ändring av bokslutet som genomfördes den 1 mars 2024 och revisionen var klar den 7 mars 2024. Dateringen av årsredovisningen och revisionsberättelsen dröjde bl.a. beroende på att styrelseledamoten

var bortrest och inte tillgänglig. Mot bakgrund av den initialt mindre förseningen lämnade han ingen anmärkning i revisionsberättelsen.

4 Revisorsinspektionens bedömning

4.1 Kosttillskottsbolaget

Misstanke om bokföringsbrott

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen (2005:551) 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.

Ett av de brott som anges i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen är bokföringsbrott. Av rättspraxis följer att ansvar för bokföringsbrott kan aktualiseras om årsredovisningen inte upprättas inom sex månader från utgången av räkenskapsåret (se rättsfallet ”Årsredovisningen i Stjärnsmäll” NJA 2004 s. 618).

I brottsbalken görs skillnad mellan bokföringsbrott av normalgraden och ringa bokföringsbrott. Vid bedömningen av om ett bokföringsbrott av det nu aktuella slaget är av normalgraden eller ringa bör, enligt Högsta domstolens praxis, förseningens längd fungera som utgångspunkt.¹

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.

En revisors 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. Revisorer har därför normalt sett en skyldighet att lämna en sådan underrättelse redan på ett ganska tidigt stadium och, enligt praxis, senast när årsredovisningen är ca fyra månader försenad. Om årsredovisningen då likväl inte upprättas, har

¹ Se rättsfallen ”De försenade årsredovisningarna” NJA 2018 s. 77 I–III.

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.²

Kosttillskottsbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2021 och 2022 upprättades efter den 30 november, dvs mer än 11 månader efter räkenskapsårets utgång. Förseningarna var så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Han skulle därför ha vidtagit de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter i detta avseende.

Underrättelse till Skatteverket

I revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2019, 2020, 2021 och 2022 anmärkte A-son på att årsredovisningarna inte hade upprättats i sådan tid att det var möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

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 9 kap. 33 § andra stycket, t.ex. en anmärkning om att årsredovisningen inte har upprättats i sådan tid att årsstämma har kunnat hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Samtliga fyra revisionsberättelser innehåller anmärkningar som medförde att kopior av revisionsberättelserna skulle ha skickats till Skatteverket. Det finns inga uppgifter om att så skedde. Genom att inte skicka kopior av revisionsberättelserna till Skatteverket har A-son åsidosatt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen.

För sent upprättad årsredovisning

Kosttillskottsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2023 är upprättad den 30 juli 2024.

Av 7 kap. 10 § aktiebolagslagen framgår att styrelsen inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår ska hålla en ordinarie bolagsstämma (årsstämma) där styrelsen lägger

² Se Revisorsinspektionen beslut den 13 april 2018 i ärendet 2017-776.

fram årsredovisningen samt revisionsberättelsen. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad inom denna tidsfrist.

Eftersom bolagets årsredovisning inte hade upprättats inom sex månader från utgången av räkenskapsåret skulle A-son anmärkt på detta i sin revisionsberättelse. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen.

4.2 För sent upprättad årsredovisning - övriga bolag

Av tabellen i avsnitt 2 framgår att årsredovisningarna för de där angivna bolagen och räkenskapsåren inte hade upprättats i sådan tid att bolagen kunde hålla årsstämma inom sex månader från utgången av räkenskapsåret.

A-son har inte anmärkt på detta i sina revisionsberättelser.

Revisorer har en ovillkorlig skyldighet att anmärka om styrelsen inte upprättat årsredovisningen inom sex månader. Huruvida förseningen beror på sjukdom hos styrelseledamöter, på resursbrist hos bokföringsbyrå eller revisionsföretag eller på någon annan omständighet är utan betydelse. Inte heller förseningens längd spelar någon roll. Genom att inte anmärka på att årsredovisningarna hade upprättats för sent har A-son åsidosatt sina skyldigheter.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett uppdrag har han i revisionen för två räkenskapsår inte vidtagit erforderliga åtgärder vid misstanke om bokföringsbrott, för fyra räkenskapsår inte skickat en kopia av sin revisionsberättelse till Skatteverket och för ett räkenskapsår inte anmärkt i revisionsberättelsen att årsredovisningen inte hade upprättats i tid. I nio andra uppdrag har han avseende sammanlagt tolv räkenskapsår inte anmärkt i revisionsberättelserna att årsredovisningarna inte hade upprättats i tid.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen

Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Carolin Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Carolin Blomberg

Hur man överklagar, se bilaga.