



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har öppnat detta ärende efter att ha tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåret 2016/2017.

Årsredovisningen upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

I revisionsberättelsen anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Vidare så varken av- eller tillstyrkte A-son att bolagsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna.

### 2 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott

Av revisionsdokumentationen framgår följande.

Årsredovisningen och revisionsberättelsen för räkenskapsåret, som avslutades den 30 juni 2017, är daterade den 29 juni 2018.

Bolagets redovisningskonsult lämnade ett bokslut för revision i december 2017. Vid A-sons genomgång av underlaget visade det sig vara ofullständigt och kompletterande underlag begärdes in.

Revisionsdokumentationen innehåller en underrättelse om brottsmisstanke enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen (2005:551) från A-son till bolagets styrelseledamot. Underrättelsen är daterad den 1 mars 2018. I dokumentationen anges även att en kollega på en annan byrå hade konsulterats i frågan om brottsanmälan med anledning av för sent upprättad årsredovisning. Slutsatsen av konsultationen var att om kunden aktivt arbetade för att få fram årsredovisningen kunde datumet för brottsanmälan flyttas fram, dock längst till den 30 juni 2018. Dokumentationen innehåller en anteckning om att A-son talade med styrelseledamoten i början av april 2018 och att styrelseledamoten då letade efter en ny redovisningskonsult som skulle färdigställa bokslutet.

A-son har uppgett följande.

Styrelseledamoten anlidade en redovisningskonsult för hjälp med bokföring och annan administration; det styrelseledamoten gjorde själv var att fakturera. Under hela processen var det svårt att få tag på redovisningskonsulten och det fanns signaler på att hon höll på att gå in i väggen. Styrelseledamoten var mycket aktiv i att få redovisningskonsulten att fullfölja bokslutsarbetet och få fram material. När styrelseledamoten insåg att detta inte skulle gå inom rimlig tid, försökte han hitta en ny redovisningskonsult. Att få tag på en duktig konsult mitt i högsäsong var dock svårt. När styrelseledamoten hittat en ny konsult, fick denne inte några filer från den tidigare redovisningskonsulten som var sjukskriven och oanträffbar. Med hjälp av det material som han som revisor tidigare hade fått från den ursprungliga redovisningskonsulten och redovisningen på nya året kunde den nya redovisningskonsulten ta fram ett bokslut. Även i detta bokslut fanns dock poster som inte kunde stämmas av helt mot underlag.

Det var främst frågorna som uppstod under revisionen och avsaknaden av en komplett bokslutsdokumentation som medförde att bokslutet inte kunde slutföras i tid. Ett alternativ hade varit att han redan i anslutning till att den första redovisningskonsulten lämnade in ett bokslut i december 2017 uttalat sig i revisionsberättelsen baserat på det bristfälliga bokslutet.

Styrelseledamotens möjligheter att få fram underlag för bokslutet från den ursprungligen anlitate redovisningskonsulten var begränsade. Mot bakgrund av detta bedömde han att den sena årsredovisningen inte berodde på att styrelseledamoten varit vårdslös. Denna bedömning delades av den jurist på en annan byrå som enligt dokumentationen konsulterades i frågan. Någon brottsanmälan enligt 9 kap. 44 § aktiebolagslagen gjordes därför inte.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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 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 i huvudsak kan 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 NJA 2004 s. 618).

Varken lag, förarbeten eller rättspraxis ger 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 oaksamhet.

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.

I förevarande fall skulle årsredovisningen ha upprättats senast den 31 december 2017. Den färdigställdes emellertid först när det hade gått nästan tolv månader från räkenskapsårens utgång, dvs. den var nästan sex månader försenad. Omständigheterna medförde – även med beaktande av de förhållanden, hänförliga till redovisningskonsulten, som A-son har angett – att det kunde misstänkas att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott. A-son var därför skyldig att agera på det sätt som anges i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen, vilket innebär att han bl.a. skulle – under vissa förutsättningar – lämna en brottsanmälan till åklagaren. Omständigheterna i detta fall gav honom inte anledning att underlåta en sådan anmälan. Genom sin underlåtenhet att göra brottsanmälan har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.<sup>1</sup> Att han konsulterade en kollega på en annan byrå angående behovet av en brottsanmälan förändrar inte denna bedömning.

### **3 Varken av- eller tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningar**

Av revisionsdokumentationen framgår följande.

I revisionsberättelsen för 2016/2017 varken av- eller tillstyrkte A-son att bolagsstämman skulle fastställa bolagets resultat- och balansräkningar. Grunden för detta var att han inte hade fått underlag som styrkte posterna Kundfordringar, Övriga fordringar, Förutbetalda

---

<sup>1</sup> Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut från den 13 april 2018 i ärende dnr 2017–776.

kostnader och upplupna intäkter, Leverantörsskulder, Övriga skulder och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

För posterna Kundfordringar, Övriga fordringar, Leverantörsskulder, Övriga skulder och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter innehåller revisionsdokumentationen vissa underlag. Det framgår av dokumentationen att det fanns differenser mellan reskontra och huvudbok, att det saknades underlag för bokningar på ett observationskonto, att det rådde oklarheter kring bokföringen av en tvist med en leverantör och att det saknades underlag avseende upplupna semesterlöner.

Revisionsdokumentationen innehåller inga underlag till posten Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. Posten, som uppgick till 1 mnkr, avsåg arbeten som bolaget hade utfört och utlägg som bolaget hade haft för en kunds räkning. Det fanns inga skriftliga avtal och beloppet var tvistigt. Någon fakturering hade ännu inte gjorts vid granskningen i slutet av juni 2018.

A-son har uppgett följande.

Han konstaterade att det fanns brister i bokföringen och ett flertal osäkerhetsmoment, och därför varken av- eller tillstyrkte han fastställandet av resultat- och balansräkningarna. Avsaknaden av aktuella och avstämnda leverantörs- och kundreskontror innebar en begränsning i möjligheten att bedöma fullständigheten i posterna. Det rådde också osäkerhet om effekterna av den pågående tvisten avseende utförda arbeten och om de utlägg som bolaget hade haft för en kunds räkning. Detta påverkade direkt Kundfordringar, Upplupna intäkter och Leverantörsskulder. Indirekt påverkades Övriga fordringar och Övriga skulder, eftersom dessa poster innefattade olika skatter som kunde påverkas av osäkerheten kring de nämnda transaktionerna.

Vad gäller kund- och leverantörsreskontror hade det funnits liknande differenser även tidigare år och de hade då berott på att vissa poster inte hade bokförts i journalerna utan direkt i huvudboken. Detta – i kombination med att transaktioner under året hade bokförts i huvudboken och att reskontran var av äldre datum – gjorde att han bedömde att det var sannolikt att saldot i huvudboken var mer korrekt än reskontrorna.

Han fick underlag löpande efter begäran. Att han inte fick vissa dokument berodde främst på att han inte kunde komma i kontakt med den första redovisningskonsulten och att denna eller styrelseledamoten inte kunde komplettera med mer information för att de

avsåg framtida förhållanden. Han gjorde därför bedömningen att vissa uppgifter inte skulle komma fram oavsett vilken tidshorisont som sattes. De poster som bedömdes som osäkra hade till stor del att göra med framtida händelser, kopplade till tvisten avseende utförda arbeten och de utlägg som bolaget haft för en kunds räkning. Ytterligare granskningsmoment skulle därför inte förändra situationen.

Motpart i tvisten var en underleverantör som hade utfört arbeten åt bolaget. Det fanns inga skrivna avtal mellan parterna utan arbetena utfördes enligt muntliga överenskommelser. Tvisten rörde framförallt två kunder. Avseende den ena kunden uppgick kundfordran i bokslutet per den 30 juni 2017 till 278 tkr. 150 tkr av detta belopp krediterades senare med anledning av att kunden reklamerade delar av det arbete som underleverantören hade utfört med motiveringen att det var bristfälligt utfört och i vissa fall inte utfört alls. Den andra kunden hade fakturerats med 523 tkr och av detta belopp krediterades 280 tkr på grund av påstådda brister i utfört arbete.

Underleverantören hade löpande fakturerat bolaget för utfört arbete och också fått betalt för stora delar av det påstått utförda arbetet. Totalt hade bolaget under räkenskapsåret betalat 2,5 mnkr till underleverantören.

I bokslutet bokades det upp en upplupen intäkt på 1 mnkr som avsåg den uteblivna intäkten till följd av bristfälligt utfört arbete samt utlägg som bolaget hade gjort för underleverantören. Han efterfrågade underlag för att kunna verifiera den upplupna intäkten. Styrelseledamoten påvisade de större leverantörsbetalningar som hade gjorts och att de avsåg arbete som bolaget hade krediterat till kund. Bolagets bedömning var att det skulle få ersättning för dessa. Det fanns även en specifikation till hela mellanhavandet som dock avsåg tiden fram till 23 mars 2018. Utifrån gjorda krediteringar och utlägg enligt specifikation gjorde han en beräkning som utvisade att beloppet borde vara ungefär 1 mnkr. Bruttovinsten för företaget skulle med denna intäkt hamna på en rimlig nivå med hänsyn till att bolaget framförallt anlidade underleverantörer. Arbetet hade inte fakturerats när revisionsberättelsen avlämnades och det var därför inte möjligt att få någon motparts bekräftelse. Det pågick muntliga diskussioner mellan parterna om en lösning. Värdet av posten berodde på en framtida händelse efter revisionsberättelsens avlämnande. Problemet var inte de nominella beloppen i redovisningen utan värderingen av posten. Han bedömde att risken var hög för att det kunde finnas en osäkerhet i posten och därmed ett nedskrivningsbehov. Styrelseledamoten delade inte hans uppfattning utan argumen-

terade för att fordran var säker. I denna situation verkade han för en upplysning om tvisten i årsredovisningen.

Slutsatsen av hans granskning var att han inte hade erhållit vare sig tillräckliga revisionsbevis för att kunna tillstyrka posterna eller revisionsbevis för att posterna var felaktigt redovisade. Han avstod därför, med stöd av International Standard on Auditing (ISA) 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 9, från att uttala sig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa resultat- och balansräkningarna. Av förarbetena till den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt av- eller tillstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan.<sup>2</sup> Revisorsinspektionen har tidigare uttalat att möjligheten att varken av- eller tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna bör användas med försiktighet.<sup>3</sup>

Enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 43 ska revisorn, om han eller hon inte kan hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för resultat- eller balansräkningen, varken av- eller tillstyrka fastställandet av denna. Beträffande problematiken där revisorn inte kan hämta in de revisionsbevis som krävs hänvisas i p. 38 till ISA 705 p. 6b och A8–A12 för mer information.

Av ISA 705 p. A8–A12 framgår att revisorns bristande möjlighet att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis kan ha sin grund i (a) omständigheter utanför företagets kontroll (exempelvis att företagets räkenskapsmaterial blivit förstört eller beslagtagit av myndigheter), (b) omständigheter som rör karaktären på eller tidpunkten för revisorns arbete (exempelvis att revisorn valdes vid en sådan tidpunkt att denne inte kunde närvara vid lagerinventeringen) eller (c) begränsningar som företagsledningen har infört (exempelvis om företagsledningen hindrar revisorn från att begära en extern bekräftelse). Att revisorn inte kan utföra en särskild åtgärd utgör, enligt p. A9, inte en

---

<sup>2</sup> Se prop. 1975:103 s. 433.

<sup>3</sup> Se Revisorsinspektionens beslut den 24 april 2019 i ärende dnr 2019–312, den 10 november 2017 i ärende dnr 2016-93, den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315 och den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-95.



begränsning i revisionens inriktning och omfattning, om revisorn kan inhämta tillräckliga revisionsbevis genom att utföra alternativa granskningsåtgärder.

När A-son inte fick de underlag som han ansåg sig behöva, borde han ha försökt hämta in andra revisionsbevis genom att utföra alternativa granskningsåtgärder. För att fastställa kund- och leverantörsrelaterade balansposter hade avsaknaden av kund- och leverantörsreskontra exempelvis kunnat kompenseras genom kund- och leverantörssaldoförfrågningar kombinerat med genomgång av in- och utbetalningar på bankkontot på nya året. Frågan om tvisten med underleverantören hade kunnat utredas ytterligare genom inhämtning av bedömningar från juridisk expertis. Eftersom A-son alltså hade kunnat göra mer för att inhämta revisionsbevis, var han inte i den situation som ISA 705 p. 9 beskriver.

Situationen var därmed inte av det särskilda slag som kunde motivera att A-son uttalade att han varken av- eller tillstyrkte fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra ett sådant uttalande har han åsidosatt god revisionssed.

## 4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit två brister i A-sons revisionsarbete. Han underrättade inte åklagare om brottsmisstanke enligt 9 kap 44 § aktiebolagslagen trots att sådan underrättelse borde ha lämnats. Vidare varken av- eller tillstyrkte han fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar, trots att situationen inte var av det särskilda slag som krävs för ett sådant uttalande.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han inte har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen. 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och lektorn Jessica Östberg.

Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt Claudia David Toronjo och Anna-Karin Brusk Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusk Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.