

FörvR: dom 2013-04-11, mål nr 25711-12

KamR: beslut att ej meddela PT 2013-12-17, mål nr 3120-13

## D 12

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons uppdrag i ett aktiebolag (bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Bolaget hade som verksamhet att hyra ut anläggningstillgångar. Bolagets styrelse bestod av en ensam styrelseledamot. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009.

Av anmälan framgår att bolaget på grund av för sent inlämnad årsredovisning till Bolagsverket försattes i likvidation den 22 juni 2010.

### 2 För sent avlämnad årsredovisning

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 är daterad den 20 maj 2010. Revisionsberättelsen är daterad den 22 juni samma år. I revisionsberättelsen anmärkte A-son att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla ordinarie årsstämma inom sex månader efter räkenskapsåret utgång. A-son har till RN gett in ett yttrande som Bolagsverket lämnade in till tingsrätten med anledning av att bolaget överklagade likvidationsbeslutet.

Av detta yttrande framgår följande.

Den 28 april 2010 förelade Bolagsverket bolaget att senast den 21 juni samma år komma in med skriftligt yttrande eller med årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/09 vid äventyr att bolaget i annat fall skulle försättas i likvidation (likvidationsföreläggande). Bolaget delgavs föreläggandet den 10 juni 2010. Den 22 juni 2010 inkom till Bolagsverket per fax en årsredovisning för bolaget avseende det aktuella räkenskapsåret. Årsredovisningen saknade fastställelseintyg och revisorns påteckning. Även revisionsberättelsen saknades. Eftersom bolaget inte inkom till Bolagsverket med korrekta räkenskapshandlingar inom förelagd tid, beslutade Bolagsverket den 22 juni 2010 att bolaget skulle gå i likvidation. Den 29 juni samma år inkom till Bolagsverket kompletta årsredovisningshandlingar samt revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret. Bolagsverket godtog handlingarna den 30 juni 2010.

A-son har även gett in en lista över kontakter som han hade haft med bolaget. Han har uppgett att han i huvudsak hade kontakt med en person, här benämnd J.S., som inte hade någon formell funktion i bolaget men som han uppfattade som ombud för bolagets styrelseledamot. Av utskriften framgår bl.a. följande.

Datum	Notering
2009-05-30	”kontakt JS ang arbete med årets bokslut”
2009-11-03	”Meddelat att ÅR ej inkommit och förseningsavgifter kommer att påföras”
2009-11-25	”Kontakt ang egen avgång om ÅR inte inkommer”

2009-12-18	”telefonsamtal med JS ang frivillig likvidation”
2009-12-19	”Kontakt från [redovisningskonsulten] att hon blivit kontaktad av JS om medhjälp vid framtagande av bokslut”
2010-06-22	”Likvidationsbeslut av BV, enligt telefonsamtal med JS”

A-son har anfört följande.

Han begärde i samband med kommunikationen med J.S. under åren 2008 och 2009 att få ta del av bolagets löpande bokföring och redovisning. J.S. förklarade att bokföringen och bokslutet skulle presenteras i god tid och att verksamheten var begränsad och lättöverskådlig. Under tidsperioden maj–juni 2009 kontaktade han J.S. för att få del av bokslutet och årsredovisningskonceptet. Vid det tillfället fick han inte del av begärda handlingar. J.S. förklarade att handlingarna skulle lämnas i god tid före årsstämman. Han hade ytterligare kontakt med J.S. med anledning av oklarheter i bolagets bokföring och verksamhet. Han erhöll dock inte årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial. Under hösten 2009 kontaktade han J.S. för att meddela att han avsåg att avgå från sitt uppdrag. J.S. uppgav då att bolaget hade svårigheter och att en ny redovisningskonsult måste genomföra vissa bokföringsåtgärder, som dock enligt J.S. skulle vara av enkel beskaffenhet. Han informerade J.S. om att bolaget skulle komma att påföras förseningsavgifter och att bolaget riskerade att försättas i likvidation om årsredovisningen inte upprättades och gavs in till Bolagsverket senast under mars 2010. Han informerade vidare styrelseledamoten och J.S. om att skyldigheten att upprätta årsredovisningen i rätt tid hade försummats. Bolaget meddelade att det hade försökt få hjälp med att upprätta årsredovisningen. Han rekommenderade då bolaget att ta kontakt med den bokföringsorganisation som finns på revisionsbyrån.

Revisionsbyråns bokföringsorganisation är klart avskild från revisionsverksamheten. Revisionsbyrån åtog sig att biträda bolaget med upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09. Revisionsbyråns redovisningskonsult fick under mars 2010 del av visst material från bolaget. Konsulten efterfrågade och erhöll successivt förbättrat underlag fram till slutet av maj 2010 men kunde först i slutet av juni 2010 ta fram färdigt bokslut och årsredovisning.

Styrelsen uppvisade ambition att upprätta årsredovisning i rätt tid men kunde inte genom egna åtgärder uppfylla denna skyldighet. Det var därför det var tveksamt om styrelsen kunde anses ha uppsåt till bokföringsbrott. Genom att sedan upprätta årsredovisning med hjälp av revisionsbyrån gjorde styrelsen vad som var möjligt för den för att uppfylla sin bokföringsskyldighet och även undanröja de fel som uppkommit genom oförmågan att i rätt tid upprätta de handlingar som gällande regelverk förskriver. De menliga verkningarna av den eventuella gärningen avhjälpes således av styrelsen.

J.S. var väl medveten om att förseningen med att upprätta årsredovisningen kunde ge upphov till likvidationsplikt. Detta framgår av de handlingar som har getts in till RN, exempelvis Bolagsverkets yttrande till tingsrätten med anledning av att likvidationsbeslutet överklagades. Varken han själv eller revisionsbyråns redovisningskonsult fick uppgift om likvidationsföreläggandet före den 21 juni 2010. Den 22 juni 2010, då han var bortrest med anledning av andra revisionsuppdrag, ringde J.S. till honom och berättade att bolaget skulle försättas i likvidation av Bolagsverket samma dag. Han uppfattade det som att uppgiften om likvidationsföreläggandet även var en nyhet för J.S. Han förklarade för J.S. att revisionsarbetet möjligen hade påbörjats men att det inte hade kommit så långt att det kunde avslutas genom en revisionsberättelse. Han upplyste även J.S. om att det var möjligt att skicka in årsredovisningen till Bolagsverket i det skick som den var vid tillfället och att bolaget därefter möjligen kunde komplettera med en årsredovisning som var reviderad och fastställd på bolagsstämman. J.S. informerades också om att han inte kunde medverka till något därutöver och att Bolagsverket

avgjorde om likvidationsbeslutet skulle fattas ändå eller om fristen informellt skulle utsträckas genom att prövningen av likvidationsfrågan senarelades. Vidare upplyste han J.S. om att det är svårt att upphäva beslut om likvidation som fattats av Bolagsverket. Han tog kontakt med en revisionsassistent som uppgav att byrån hade erhållit en undertecknad årsredovisning från bolaget. Han instruerade assistenten att på uppdrag av bolagets styrelse skicka in årsredovisningen per fax till Bolagsverket med uppgift om att komplettering skulle ske senare.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Styrelsen ska lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen på bolagsstämman. Detta innebär att handlingarna ska vara upprättade senast vid samma tidpunkt. Bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/09 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 31 oktober 2009.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolagets styrelse låter upprätta räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial inte överlämnas till revisorn för revision så att ordinarie bolagsstämma kan hållas inom föreskriven tid, ska han eller hon i enlighet med god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.<sup>1</sup>

Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) att bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget betala en förseningsavgift enligt 8 kap. 6 § samma lag. Om bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Högsta domstolen (HD) har i NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade avgett årsredovisningar för ett räkenskapsår knappt tre månader för sent och för följande räkenskapsår drygt fyra månader för sent. HD uttalade i domen att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. HD fann vidare att de brister som hade förekommit måste tillskrivas styrelseledamoten som oaktsamhet. Styrelseledamoten i bolaget dömdes till ansvar för bokföringsbrott. Brotten bedömdes inte vara ringa.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i bestämmelsen angivna brott, bland annat bokföringsbrott, ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Först ska revisorn i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Detta behöver dock inte göras om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller om en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Senast fyra veckor efter underrättelsen till styrelsen ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre

---

<sup>1</sup> Se t.ex. RN:s beslut den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

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 polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

I FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* anges i fråga om förseningens längd och dess betydelse för revisorns skyldigheter att revisorn under inga omständigheter kan underlåta att agera enligt det aktuella regelverket i fall då årsredovisningen inte kan beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom senast elva månader efter räkenskapsårets utgång.

A-son fick inte del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 i tid. Detta borde ha föranlett honom att utan dröjsmål kontakta en behörig företrädare för bolaget. Det finns inte något som hindrar att en revisor tar de initiala kontakterna i frågor av det nu aktuella slaget med andra representanter för bolaget än styrelsen. Detta kräver dock att revisorn gör det i så god tid att det finns tid kvar att kommunicera direkt med styrelsen, det vill säga med den eller dem som bär det slutliga ansvaret, om revisorn bedömer att det finns en risk att ordinarie bolagsstämma annars inte kan hållas inom föreskriven tid. A-son hade visserligen kontakt med J.S. innan årsredovisningen skulle vara upprättad. Det finns dock inte något i dokumentationen eller övriga handlingar som getts in till RN som tyder på att han skriftligen uppmärksammade styrelseledamoten på hennes skyldigheter i nu aktuellt avseende. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att uppfylla den agerandeplikt som har beskrivits ovan och som en revisor har i en situation av detta slag. Han har därigenom åsidosatt god revisionsd.

När revisionsbyråns redovisningskonsult åtog sig uppdraget att biträda bolaget med dess redovisning, var bolaget redan i dröjsmål med att upprätta årsredovisningen. Mot bakgrund av FAR:s etikregler och HD:s dom skulle A-son i samband med att redovisningskonsulten åtog sig uppdraget ha upplyst bolagets styrelse om de tidsfrister som gäller. Han skulle också ha informerat styrelsen om att han, om tidsfristerna inte hölls, skulle vara tvungen att vidta de åtgärder som en revisor enligt aktiebolagslagen ska vidta vid misstanke om brott. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han gjorde detta. Han har därigenom åsidosatt god revisionsd.

Som förklaring till att han inte anmälde styrelsen för misstanke om brott har A-son uppgett att styrelsens uppsåt kunde ifrågasättas. Han har också uppgett att styrelsen, med biträde från revisionsbyrån, kom att upprätta årsredovisningen och att de menliga verkningarna av det eventuella brottet därmed avhjälpades.

RN kan konstatera att bokföringsbrott enligt 11 kap. brottsbalken kan föreligga redan vid oaktsamhet. Vad A-son har uppgett om att styrelsen inte agerade uppsåtligt saknar därför betydelse. Visserligen upprättade styrelsen så småningom en årsredovisning. Detta skedde emellertid först närmare två månader efter det att A-sons skyldighet att vidta åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen hade inträtt och gav honom därför uppenbarligen inte rätt att underlåta dessa åtgärder.

Enligt RN:s mening skulle A-son därför, när han insåg att årsredovisningen inte hade upprättats i tid och att fördröjningen var betydande, utan skäligt dröjsmål ha underrättat bolagets styrelse om att det förelåg misstanke om brott. Om någon årsredovisning ändå inte upprättades, skulle han inom fyra veckor från underrättelsen till styrelsen ha gjort anmälan till åklagare. Genom att underlåta att agera på angivet sätt har han åsidosatt god revisionsd.

### **3 Dateringen av revisionsberättelsen**

Som har framgått ovan är A-sons revisionsberättelse daterad den 22 juni 2010.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

I en arbetspromemoria har det antecknats för hand att merparten av granskningen genomfördes den 22 juni 2010. Vidare framgår att dokumentationen skrevs ut och uppdaterades den 28 juni 2010. Även slutgenomgång hölls detta datum.

A-son har anfört följande.

Årsredovisningen är daterad den 20 maj 2010, varvid, som han har förstått det, redovisningskonsulten skickade den till styrelsen. Ytterligare frågor har behandlats mellan styrelsen och redovisningskonsulten. Det är styrelsens ansvar att datera och överlämna en undertecknad årsredovisning för granskning och revision. När styrelsen undertecknade årsredovisningen, har han inte någon kännedom om. Den 22 juni 2010 genomförde revisionsmedarbetare till honom grundläggande revisionsgranskning av den årsredovisning och de underlag som hade upprättats och överlämnats för revision. Revisionsberättelsen har per automatik daterats samma dag. Han genomförde därefter revisionsarbete som avslutades den 28 juni 2010. Revisionsberättelsen varken utfärdades eller utgavs före den 28 juni 2010. Han undertecknade förmodligen revisionsberättelsen den 27 juni 2010.

RN gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse ska avse den tidpunkt då berättelsen upprättas. Denna tidpunkt bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.<sup>2</sup>

A-son gav sin revisionsberättelse dateringen den 22 juni 2010. Av hans egna uppgifter framgår emellertid att han vidtog revisionsarbete även efter den 22 juni 2010 och att revisionen avslutades först den 28 juni 2010. Genom att datera revisionsberättelsen till en tidpunkt som infallit flera dagar före revisionsberättelsens avslutande har han åsidosatt god revisionssed.

Vidare har A-son godtagit att årsredovisningen gavs en felaktig datering. A-son borde ha uppmärksammat styrelsen på detta och, om styrelsen inte ändrade datum, anmärkt på den felaktiga dateringen i revisionsberättelsen. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-son inte har vidtagit tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla årsredovisningen i tid. Han har inte heller, i samband med att hans revisionsbyrå åtog sig att biträda vid upprättandet av årsredovisningen, upplyst bolagets styrelse om de tidsfrister som gällde och om de åtgärder som han skulle vara tvungen att vidta i fall styrelsen inte höll dessa tidsfrister. Han har vidare underlåtit att vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott. Vidare har han gett sin revisionsberättelse en felaktig datering och accepterat att styrelsen hade åsatt årsredovisningen ett felaktigt datum. A-son har i nu behandlade avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som läggs honom till last är allvarligt ska han meddelas varning.

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

---

<sup>2</sup> Se RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 24 SE. RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige), eftersom detta regelverk gällde vid tiden för revisionen av aktuellt räkenskapsår. För revision av aktiebolag avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing) samt RevR och RevU (FAR:s rekommendationer och uttalande). Bestämmelser motsvarande RS 709 p. 24 finns i *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning*.

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, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.