

D 7/11

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande.

Ärendet rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag, vars verksamhet upphörde år 2002. Bolaget gick i likvidation den 3 oktober 2006 till följd av underlåtenhet att inge årsredovisning till Bolagsverket. Till likvidator utsågs samtidigt en advokat.

Bolagets föregående revisor avgick från sitt uppdrag i juli 2008, varefter A-son valdes till revisor i bolaget i november 2008. Revisorsvalet registrerades hos Bolagsverket i maj 2009.

Likvidatorn avgav den 13 oktober 2009 årsredovisningar för bolaget avseende räkenskapsåren 2004/05, 2005/06, 2006/07, 2007/08 och 2008/09. Bolagets räkenskapsår löpte från den 1 juli till den 30 juni.

Den 22 oktober 2009 avgav A-son revisionsberättelser för samtliga fem räkenskapsår. Alla dessa revisionsberättelser innehåller upplysning om att A-son hade valts till revisor först år 2009. Beträffande de fyra första räkenskapsåren angav han att bolagets föregående revisor hade avgått eftersom inget material hade tillställts henne och att hon därför inte hade kunnat utföra någon granskning. Vidare uppgav han att han inte kunde uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och därmed gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Vad gäller de fyra första räkenskapsåren anmärkte han även på att årsredovisningarna var för sent avgivna. I revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 avstyrkte han ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamot med hänvisning till att Bolagsverket hade påfört bolaget förseningsavgifter för att årsredovisningar inte hade ingivits i tid. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07, dvs. det räkenskapsår under vilket bolaget gick i likvidation, tillstyrkte han ansvarsfrihet för styrelseledamoten och likvidatorn och i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09 tillstyrkte han ansvarsfrihet för likvidatorn. Vidare uppgav han i revisionsberättelserna för de tre sistnämnda räkenskapsåren att likvidationen fortgick utan att den onödigt fördröjdes.

Sedan bolaget gått i likvidation utfärdades kallelse på okända borgenärer. Tidsfristen i kallelsen gick ut den 23 maj 2007 utan att någon borgenär anmälde sig. Likvidatorn framlade slutredovisning i februari 2010.

Anmälaren har bland annat ifrågasatt A-sons uttalanden i revisionsberättelserna om att likvidationen fortgick utan att den onödigt fördröjdes. Beträffande den frågan har anmälaren hänvisat bland annat till att Sveriges advokatsamfunds disciplinnämnd i beslut den 16 december 2010 tilldelade likvidatorn en erinran med motiveringen att denne inte hade handlagt sitt uppdrag som likvidator i bolaget med tillbörlig omsorg och skyndsamhet. Vidare har anmälaren ifrågasatt att A-son tillstyrkte ansvarsfrihet för likvidatorn trots att bolaget även efter likvidationen påfördes förseningsavgifter av Bolagsverket.

Av bilagor till anmälan framgår att den föregående revisorn i början av år 2008 erhöll årsredovisningar för räkenskapsåren 2004/05, 2005/06 och 2006/07 från likvidatorn för revision samt att hon påpekade ett antal felaktigheter i dessa och begärde att rättelser skulle ske men att hon trots detta inte erhöll några rättade årsredovisningar.

A-son har anfört följande.

Likvidatorn kontaktade honom under hösten 2008 och frågade om han kunde åta sig uppdraget som revisor i bolaget. Det dröjde sedan till maj 2009 innan aktieägaren återsände

bolagsstämmoprotokollet så att registrering av revisorsvalet kunde ske hos Bolagsverket. Denna fördröjning kan inte läggas likvidatorn till last. A-son fick troligen del av stämmoprotokollet den 25 maj 2009 eller strax före detta datum. Innan han tillträdde revisionsuppdraget lämnade likvidatorn honom en redogörelse för vad som hittills hade skett. Likvidatorn berättade att han själv hade varit sjuk under en period och att han hade haft problem med att få svar från aktieägaren. Vidare kontaktade A-son bolagets föregående revisor för att få besked om bakgrunden till hennes avgång. – Det förhållandet att likvidationen drog ut på tiden berodde enligt hans bedömning på omständigheter som likvidatorn inte råde över.

Beträffande revisorers skyldighet att vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) gäller att en revisor ska agera om han finner att det kan misstänkas att brott har begåtts. Uttrycket ”kan misstänkas” är svårbedömt och han har inte funnit någon ledning i lagen eller i dess förarbeten. Hans beslut att inte göra anmälan i det aktuella fallet grundade han på sina erfarenheter då han tidigare hade gjort sådana anmälningar då årsredovisningar hade avgetts för sent, varvid Ekobrottsmyndigheten hade lagt ned ärendena, samt på det förhållandet att förseningen i det aktuella fallet berodde på omständigheter som likvidatorn inte råde över, nämligen sjukdom. Han fann inte anledning att tro att Ekobrottsmyndigheten skulle ha en annan uppfattning.

Vad gäller frågan om ansvarsfrihet för likvidatorn har A-son hänvisat till sina anteckningar om detta i dokumentationen.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för samtliga fem här aktuella räkenskapsår.

Av dokumentationen framgår att Bolagsverket påförde bolaget förseningsavgifter under räkenskapsåret 2007/08 vid två tillfällen om sammanlagt 10 000 kr samt under räkenskapsåret 2008/09 vid tre tillfällen om sammanlagt 20 000 kr. I dokumentationen för dessa båda räkenskapsår antecknade A-son att förseningsavgifterna var till skada för bolaget och avsåg ett väsentligt belopp men att likvidatorn inte hade varit oaktsam. Som stöd för den slutsatsen hänvisade han i dokumentationen för räkenskapsåret 2007/08 till att det tog tid för likvidatorn att få tillgång till material och att få kontakt med ägaren, att en tidigare anlita redovisningskonsult hade lämnat material för revision för sent, att bolagets tidigare revisor hade av sagt sig sitt uppdrag samt att likvidatorn hade varit sjuk. I dokumentationen för räkenskapsåret 2008/09 hänvisade han till att den förra revisorn hade avgått och att bolagets ägare inte hade returnerat protokoll i tid. I bolagets årsredovisningar för dessa båda räkenskapsår uppgick den redovisade balansomslutningen till 68 000 kr respektive 47 000 kr.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 31 § första stycket aktiebolagslagen följer att ett uppdrag att vara revisor inte upphör genom att bolaget går i likvidation utan att bland annat bestämmelserna om revision i 9 kap. samma lag ska tillämpas under likvidationen. Enligt bestämmelsens andra stycke ska revisorn i sin revisionsberättelse uttala sig om huruvida likvidationen fördröjs i onödan. Av 9 kap. 33 § första stycket nämnda lag följer att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Såvitt gäller aktiebolag i likvidation följer av 25 kap. 30 § samma lag att en likvidator träder i styrelsens ställe och att lagens bestämmelser om styrelse gäller även i fråga om likvidatorn om inte annat anges.

Det aktuella bolagets verksamhet upphörde år 2002. Bolaget gick i likvidation i oktober 2006. Kallelse på okända borgenärer skedde, varvid ingen borgenär hade anmält sig då tidsfristen i kallelsen gick ut i maj 2007. Slutredovisning framlades dock först i februari 2010, dvs. mer än två och ett halvt år senare. Då A-son uppgav i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2006/07, 2007/08 och 2008/09 att likvidationen fortgick utan att den onödigt fördröjdes hade

likvidationsförfarandet pågått i över tre år. Det har inte framkommit något som tyder på att likvidationen av det vilande bolaget var särskilt svår att genomföra. Vad A-son har anfört om att bolagets ägare dröjde ett halvår med att återsända bolagsstämmoprotokollet avseende revisorsvalet utgör ingen rimlig förklaring till likvidatorns långa handläggningstid. Detsamma kan sägas om det förhållandet att bolagets tidigare revisor avgick i förtid från revisionsuppdraget med tanke på att den förtida avgången motiverades av just det förhållandet att hon inte fick något material för granskning. Vad som har framkommit i ärendet föranleder ingen annan slutsats än att likvidatorn inte kan anses ha genomfört likvidationen tillräckligt skyndsamt. A-son har därför inte haft grund för sina uttalanden om att likvidationen inte onödigt fördröjdes. Genom att ändå göra sådana uttalanden i revisionsberättelserna har A-son åsidosatt god revisionssed.

Vad sedan avser uttalandena om ansvarsfrihet för likvidatorn i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09 konstaterar RN, med hänvisning till vad som har sagts i föregående stycke och till de förseningsavgifter som bolaget påfördes, att likvidatorn måste anses ha gjort sig skyldig till en sådan försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet. Med hänsyn till bolagets begränsade tillgångar var avgifterna väsentliga. RN finner därför att A-son inte hade grund för att tillstyrka ansvarsfrihet för likvidatorn i revisionsberättelserna för dessa båda räkenskapsår.

Enligt 8 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen svarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltningen av dess angelägenheter. Som ovan anförts gäller, beträffande aktiebolag i likvidation, att en likvidator träder i styrelsens ställe och att lagens bestämmelser om styrelse gäller även i fråga om likvidatorn om inte annat anges. Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad senast denna dag. Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen att en 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.

Högsta domstolen 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. Styrelseledamoten i det 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 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.¹ 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 polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt.

¹ 9 kap. 44 § aktiebolagslagen föreskrev i dess lydelse före den 1 november 2010 att revisorn i samband med redogörelsen till åklagare även skulle avgå från revisionsuppdraget.

Då A-son registrerades som revisor i bolaget i maj 2009 förelåg inga årsredovisningar för räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08, trots att det då hade förflutit mer än 22 respektive 10 månader sedan respektive räkenskapsårs utgång. Mot bakgrund av ovan nämnda rättspraxis måste detta anses ha medfört att likvidatorn kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott som inte är ringa. A-son skulle därför ha vidtagit åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen. Den första åtgärd som en revisor ska vidta enligt nämnda lagrum är att underrätta styrelsen om brottsmisstankarna. En underrättelse till en styrelseledamot eller, som i det aktuella fallet, en likvidator om brottsmisstanke medför att denne inom fyra veckor riskerar att även bli föremål för anmälan till åklagare. Vetskapen om detta måste normalt anses utgöra ett starkt incitament för att påskynda upprättandet av årsredovisningen.

RN gör således bedömningen att det enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen ankom på A-son att underrätta likvidatorn om att denne kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Genom att inte underrätta likvidatorn om sina misstankar har A-son åsidosatt god revisions sed. Vad han har anfört om sina erfarenheter i samband med tidigare anmälningar till Ekobrottsmyndigheten föranleder ingen annan bedömning.

Sammanfattningsvis finner RN dels att A-son inte har haft grund för gjorda uttalanden i revisionsberättelserna om huruvida likvidationen onödigt fördröjs och om ansvarsfrihet, dels att han har underlåtit att underrätta likvidatorn om misstanke om brott på sätt som ålegat honom. A-son har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran i detta fall är en tillräcklig åtgärd.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.