

D 13

1 Inledning

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

A-son var vald revisor i ett aktiebolag som bedrev konsultverksamhet (bolaget). RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2006–2010. Bolagets redovisade egna kapital uppgick dessa räkenskapsår till 408 tkr, 432 tkr, 374 tkr, 401 tkr respektive 103 tkr. En person var ensam styrelseledamot i bolaget och enligt bolagets aktiebok ägdes samtliga aktier av dennes hustru. Nedan benämns de båda makarna styrelseledamoten respektive aktieägaren.

2 Bolagets hantering och upplysning om utbetalningar av tilläggsköpeskilling (räkenskapsåren 2006-2009)

År 1997 förvärvade bolaget en fastighet från aktieägaren. I köpebrevet angavs bland annat följande.

1. Överlåtelsen sker per 1997-11-01 med tillträde samma dag och köpeskillingen utgör 1 206 tkr.
2. Mot bakgrund av att försäljningen sker på för köparen förmånliga villkor förbinder sig köparen att till säljaren utbetala köpeskillingstillägg i följande fall;

dels, om säljaren så begär kompensation för fastighetens värdestegring. Tilläggsköpeskilling får i detta fall ej överstiga skillnaden mellan å ena sidan erlagd köpeskilling 1 206 tkr uppräknad enligt konsumentprisindex, å den andra värdering av fastigheten gjord av ett välrenommerat värderingsföretag;

dels om fastigheten före 2007 säljs till annan köpare för högre pris än 1 206 tkr. Tilläggsköpeskilling skall i detta fall utgå med hela försäljningspriset minskat med erlagd köpeskilling, ev köpeskillingstillägg och kostnaderna för investeringar som efter 1997 gjorts å fastigheten, i samtliga fall uppräknade enligt konsumentprisindex.

Tilläggsköpeskilling utgick med 1 250 tkr under räkenskapsåret 2006, med 250 tkr under räkenskapsåret 2008, med 500 tkr under räkenskapsåret 2009 och med 500 tkr under räkenskapsåret 2010. I boksluten för de aktuella räkenskapsåren gjordes det inte någon avsättning för eventuell tilläggsköpeskilling som skulle kunna komma att betalas. Det förhållandet att tilläggsköpeskilling skulle kunna komma att betalas omnämns inte på något sätt i bolagets årsredovisningar. Fastigheten såldes av bolaget under räkenskapsåret 2010.

A-son har anfört följande.

Enligt hans minnesbild tog han för första gången del av köpebrevet för fastigheten under revisionen av räkenskapsåret 2006.

Aktieägaren hade enligt köpebrevet rätt att begära utbetalning av tilläggsköpeskilling, dock att beloppet inte fick överstiga skillnaden mellan erlagd köpeskilling uppräknad enligt konsumentprisindex och en värdering av fastigheten, gjord av ett välrenommerat värderingsföretag. Tilläggsköpeskillingarna bestämdes dock skönsmässigt av parterna och några

beräkningar av dess storlek tillhandahölls inte. Bolaget såg sig inte heller föranlett att beräkna utrymmet för uttagen tilläggsköpeskillning, eftersom marginalen till marknadsvärdet bedömdes ha varit betryggande. Han ansåg sig kunna använda fastighetens taxeringsvärde vid bedömningen av marknadsvärdet och vid sin kontroll av att utbetalningarna av köpeskillning inte stod i strid med köpebrevets villkor. Han granskade utrymmet för tilläggsköpeskillningar genom att överslagsmässigt jämföra å ena sidan anskaffningsvärdet uppräknat enligt konsumentprisindex med tillägg för utbetalade tilläggsköpeskillningar med å andra sidan det av honom bedömda marknadsvärdet. Efter överslagsberäkning kunde han konstatera att köpeskillningen och tilläggsköpeskillningarna sammantaget inte någon gång torde ha kunnat överstiga fastighetens marknadsvärde. Marginalen mot det av honom beräknade marknadsvärdet understeg aldrig 900 tkr. Av denna anledning fann han det heller inte påkallat att begära en värdering av ett välrenommerat värderingsföretag.

Bolaget är ett mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen (1995:1554). Årsredovisning upprättades därmed enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd. Tilläggsköpeskillning påverkade inte bolagets resultat eller ställning utan endast balansräkningen på så sätt att en omfördelning skedde mellan posterna för likvida medel och posten fastighet. Detta var det huvudsakliga skälet till att han bedömde att avtalet inte krävde någon särskild upplysning i förvaltningsberättelsen eller genom tilläggsupplysningar.

Normer beträffande avsättningar och ansvarsförbindelser återfinns i Redovisningsrådets rekommendation RR 16. Dessa behöver dock inte tillämpas av företag som inte uppfyller definitionen större företag enligt årsredovisningslagen. Av BFN U 96:6 framgår bl.a. att ”Upplysningar skall lämnas om viktiga *förändringar* i verksamheten avseende t.ex. köp och försäljning av dotterföretag, etablering och nedläggning av rörelse- eller produktgren, ingångna avtal och större investeringar.” Hans bedömning var därför att aktieägarens möjlighet att begära tilläggsköpeskillning inte träffades av detta uttalande. Köpevillkoren hade inte den dignitet av information som måste lämnas i förvaltningsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 kap. 3 § årsredovisningslagen ska anläggningstillgångar tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärde). Enligt 2 kap. 3 § samma lag ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 1 årsredovisningslagen följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysning om sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller i noterna men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Av vad som sägs i BFN U 96:6 framgår även att upplysning kan, i den mån årsredovisningen i övrigt inte ger tillräcklig information, behöva lämnas om speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.

Vidare ska enligt 3 kap. 9 § årsredovisningslagen som avsättningar redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias.

Det ankom därför på A-son att ta ställning till om det fanns anledning för bolaget att i sina årsredovisningar informera om det aktuella avtalet och dess reglering om skyldighet att utge tilläggsköpeskillning, eller annars göra en avsättning för framtida tilläggsköpeskillning.

Det kan konstateras att bolaget i sina årsredovisningar varken gjorde någon avsättning för tilläggsköpeskillning till aktieägaren eller på annat sätt informerade om att sådan tilläggsköpeskillning skulle kunna komma att utbetalas. Mot bakgrund av hur villkoren för utbetalning av köpeskillning var utformade, och särskilt den omständigheten att en förhållandevis stor utbetalning hade skett under räkenskapsåret 2006, får det redan då ha ansetts sannolikt att ytterligare tilläggsköpeskillning skulle kunna komma att betalas ut. Det framgår vidare av A-sons uppgifter att han bedömde att det vid varje tillfälle från och med räkenskapsåret 2006 till och med räkenskapsåret 2010 fanns ytterligare utrymme för utbetalning av tilläggsköpeskillning om minst 900 tkr. Av det sagda följer att det sannolikt åvilade bolaget en förpliktelse att betala tilläggsköpeskillning motsvarande den vid var tid gällande mellanskillnaden mellan erlagd köpeskillning (uppräknad enligt konsumentprisindex) och en marknadsvärdering av fastigheten (utförd av ett välrenommerat värderingsföretag). Förpliktelsen har i förhållande till bolagets redovisade egna kapital varit väsentlig. Information om eller avsättning för denna skyldighet har därmed varit avgörande för att ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Detta skulle A-son ha påtalat för bolagets ledning. Om rättelse inte vidtogs, skulle han ha lämnat anmärkning om detta i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006-2009. Genom att underlåta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionsred.

3 Granskning av uppgift om ställda säkerheter (räkenskapsåren 2008 och 2009)

I bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2008 och 2009 redovisades ställda säkerheter inom linjen med 3 755 tkr respektive 3 975 tkr. I noten avseende den posten i årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 angavs att ställda säkerheter uppgick till 3 755 tkr. Av revisionsdokumentationen framgår att de riktiga beloppen avseende ställda säkerheter var 3 875 tkr per den 31 december 2008 och 4 635 tkr per den 31 december 2009.

A-son har uppgett följande.

Ställda säkerheter var en av de sista frågor som diskuterades vid granskningen av årsredovisningarna för räkenskapsåren 2008 och 2009. Siffrorna blev tyvärr inte rättade i de slutliga versionerna av årsredovisningarna och stämmer därför inte överens med de granskade beloppen.

RN gör följande bedömning.

Årsredovisningarna för räkenskapsåren 2008 och 2009 innehöll felaktiga uppgifter i fråga om ställda säkerheter. Det framgår av 9 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) att revisorn, i den omfattning som följer av god revisionsred, ska granska bl.a. bolagets årsredovisning. Granskningen av bolagets årsredovisning är ett centralt inslag i revisionen och en läsare av en årsredovisning måste i rimlig utsträckning kunna förlita sig på att den information som finns där är korrekt. Det framgår av A-sons yttranden till RN och av hans revisionsdokumentation att han har granskat de aktuella beloppen. Granskningen har emellertid inte föranlett någon rättelse av årsredovisningarna. Mot den bakgrunden, och särskilt då det varit fråga om uppgifter av stor betydelse för bedömningen av bolagets ställning, drar RN slutsatsen att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2008 och 2009. Han har härigenom åsidosatt god revisionsred.

4 Sent avgivna årsredovisningar (räkenskapsåren 2006 och 2009)

Bolagets räkenskapsår löpte från den 1 januari till den 31 december. Årsredovisning avgavs för räkenskapsåret 2006 den 28 september 2007 och för räkenskapsåret 2009 den 29 november 2010. A-sons revisionsberättelser för dessa räkenskapsår innehåller anmärkningar om att årsredovisningarna inte hade upprättats i tid.

A-son har uppgett följande.

Styrelseledamoten hade ett djupt engagemang i bl.a. stiftelser för företagsamhet och var även flitig föreläsare i ämnet, vilket ibland medförde att han kom efter med skötseln av sina privata bolag. Under alla år som A-son har varit revisor i bolaget har han haft regelbundna och täta kontakter med styrelseledamoten i form av träffar och däremellan även telefonkontakt. Han har dock inte fört några strukturerade noteringar över träffarna med styrelseledamoten, eftersom dessa var tämligen korta och informella.

Revisionen av respektive räkenskapsår påbörjades alltid i god tid, antingen innan räkenskapsåret hade gått till ända eller strax därefter. Inte sällan ville styrelseledamoten diskutera boksluts- och redovisningsfrågor och frågor som uppstod i samband med upprättandet av årsbokslut och årsredovisning. Styrelsen hörsammade i denna process alltid de muntliga påpekanden som A-sons revision resulterade i. Han upplyste därvid styrelseledamoten om de krav som gällande rätt och god redovisningssed ställer. Till följd av detta arbetssätt kunde A-son se att arbetet med framtagandet av årsredovisning fortgick samt att arbetet kunde fullföljas. Kontakterna och mötena med styrelseledamoten gav honom även information som kunde utnyttjas vid hans granskning. Inget tydde på att den löpande bokföringen släpade efter utan det var endast själva årsredovisningshandlingarna som blev underskrivna sent. Styrelseledamoten tvingades ofta anlita biträde från redovisningsavdelningen på den revisionsbyrå som A-son är verksam vid, för att årsredovisningar alls skulle komma att upprättas.

Det fanns färdiga förslag till årsredovisningar långt tidigare än det datum då de kom att undertecknas. Styrelseledamoten ville dock invänta revisionens färdigställande innan årsredovisningarna skrevs under. Vidare beaktade A-son att styrelseledamoten och aktieägaren var gifta med varandra och att bolagets verksamhet var av begränsad omfattning.

Avseende räkenskapsåret 2006 angav bolagets redovisningskonsult i juni 2007 att hon inte kom framåt med bokslutet på grund av arbetsanhopning, vilket styrelseledamoten inte kunde ifrågasätta. Efter biträde från den revisionsbyrå där A-son är verksam blev årsredovisningen klar i juli 2007. Revisionen kunde dock inte avslutas förrän efter A-sons semester i september 2007, då även årsredovisningen undertecknades.

Förseningen av årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 berodde på en polisanmälan som en av makarnas söner hade gjort mot dem avseende vissa rättigheter i fråga om ägandet i bolaget, vilket påverkade styrelseledamoten djupt. Tvisten i familjen låg utanför styrelsens kontroll och när årsredovisningen i oktober var klar för granskning saknades enligt A-sons mening anledning att vidta andra åtgärder med anledning av förseningen.

Med hänsyn till detta och till FAR:s uttalande EtikU 10, Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag, bedömde A-son att det inte förelåg någon risk för att årsredovisningar inte alls skulle komma att avges samt att förseningarna i straffrättsligt och aktiebolagsrättsligt hänseende var att betrakta som ringa respektive obetydliga.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen 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 årsredovisningar och revisionsberättelser skulle därmed ha varit färdigställda senast den 30 juni respektive år.

I 8 kap. 2 § årsredovisningslagen föreskrivs att årsredovisningen ska lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där den ska behandlas.

Enligt god revisions sed 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 bolaget upprättar räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial inte överlämnas till revisorn för revision i sådan tid att det föreligger risk för att ordinarie bolagsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn i enlighet med god revisions sed informera bolagets styrelse om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammals, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen på dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör han eller hon avgå från sitt uppdrag.¹

Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen 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.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag om han eller hon 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. 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 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.

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.

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 elva månader från räkenskapsårets utgång.

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

RN konstaterar att de aktuella årsredovisningarna avgavs knappt nio respektive elva månader efter räkenskapsårens utgång, dvs. närmare tre respektive fem månader för sent.

Vad gäller revisors agerandeplikt vid sent upprättade årsredovisningar gör RN följande överväganden. A-son har uppgett att han hade kontinuerlig och tät kontakt med bolagets styrelse och att styrelsen i denna process alltid hörsammade hans muntliga påpekanden. RN godtar A-sons uppgift om att han i god tid muntligen erinrade bolagets styrelse om dess skyldighet att upprätta årsredovisning i tid. Det står emellertid klart att dessa påtalanden inte hörsammades av styrelsen. Det ålåg därför A-son att vidta ytterligare åtgärder, däribland att skriftligen erinra styrelsen om dess skyldigheter. Varken av hans revisionsdokumentation eller av hans yttranden till RN kan dock utläsas att han vidtog några sådana åtgärder. RN noterar också att vad A-son har gjort gällande angående redovisningskonsultens arbetsanhopning under juni 2007 hänför sig till en tidpunkt då A-son enligt årsredovisningslagen redan skulle ha erhållit årsredovisningen för granskning. Mot denna bakgrund samt då även årsredovisningen för 2009 upprättades med betydande försening drar RN 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 revisionssed.

Som skäl till att inte vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen har A-son uppgett han bedömde att det inte förelåg risk för att årsredovisningar inte skulle komma att avges alls samt att förseningarna i straffrättsligt och aktiebolagsrättsligt hänseende var att betrakta som ringa respektive obetydliga. RN konstaterar att årsredovisningar visserligen kom att upprättas men att detta för räkenskapsåret 2006 skedde närmare tre månader för sent och för räkenskapsåret 2009 först närmare fem månader för sent. Mot bakgrund av ovan nämnda rättspraxis måste detta i vart fall avseende räkenskapsåret 2009 anses ha medfört att styrelsen kunde misstänkas ha gjort sig skyldig till bokföringsbrott som inte är ringa.

A-son har mot detta invänt att förseningen av årsredovisningen för räkenskapsåret 2009 berodde på tvistigheter i fråga om rättigheter i ägandet av bolaget och att dessa låg utanför styrelseledamotens kontroll. RN bedömer att dessa omständigheter inte har varit av sådan art att de har fritagit styrelseledamoten från hans skyldighet att upprätta årsredovisning i tid. 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. Vad A-son därutöver har anfört som skäl till att inte vidta åtgärder enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen ger inte anledning till någon annan bedömning. Genom att underlåta att agera på angivet sätt har han åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son har åsidosatt god revisionssed genom att godta bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006–2009 utan information om, eller avsättning för, en förpliktelse som var av väsentlig betydelse för bolaget. Han har även underlåtit att utföra en godtagbar granskning av uppgifter i bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2008 och 2009. Vidare har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla årsredovisning i tid avseende räkenskapsåren 2006 och 2009 och han har inte heller avseende räkenskapsåret 2009 vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna vid misstanke om brott. Han har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last sammantaget är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

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, auktoriserade revisorn Helena Dale, avdelningschefen Eva Ekström, 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, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Jacob Westling som har föredragit ärendet.