

FörvR: dom 2012-09-18, mål nr 14585-12

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. Bolagets verksamhet avsåg försäljning av konst.

RN:s utredning har bl.a. omfattat dels hur A-son granskade hur ränta enligt en revers mellan bolaget och den person som ägde samtliga aktier i bolaget hade bokförts, dels vilka åtgärder A-son vidtog för att i rätt tid få tillgång till årsredovisningar och övrigt räkenskapsmaterial för revision. Ägaren var ställd under förvaltare enligt 11 kap. föräldrabalken.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåren 21 november 2003–30 april 2005 till och med 1 maj 2009–30 april 2010.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 framgår att bolagets nettoomsättning uppgick till 1,5 mnkr och balansomslutningen till 8,6 mnkr. Eget kapital och icke räntebärande skulder utgjorde 95 procent av balansomslutningen.

2 Skuldförd ränta räkenskapsåret 2008/09

Av handlingarna framgår bl.a. följande.

I A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2003/05 ingår ett inkråmsavtal enligt vilket ägaren, genom sin förvaltare, per den 1 januari 2004 överlät hela sin konstnärsverksamhet till bolaget för en köpeskilling om 6 mnkr. Köpeskillingen erlades genom att bolaget utfärdade en revers till ägaren. Enligt reversen skulle en årlig ränta om 8 procent utgå.

A-son har på en arbetskopia av årsredovisningen för räkenskapsåret 2003/05 antecknat att någon ränta på skulden till ägaren inte skulle utgå.

Räkenskapsåret 2003/05 bokförde bolaget ingen ränteskuld till ägaren. Räkenskapsåret 2005/06 bokfördes en ränteskuld till honom om 355 tkr. Ränteskulden kvarstod oförändrad räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08.

Den ingående ränteskulden till ägaren räkenskapsåret 2008/09 uppgick liksom föregående år till 355 tkr men utgående ränteskuld redovisades till ett belopp om 943 tkr. Följande anteckning gjordes i samband med granskningen av skulden:

Bolaget har under året bokfört en ränteskuld till aktieägaren uppgående till 587 904 kr. Räntan avser ränta som uppkommit mellan bolagets bildande och tidpunkten för omvandling av skuld till aktieägare till aktieägartillskott. Räntan borde ha bokförts redan under tidigare räkenskapsår vilket gör att redovisat resultat varit för högt.

Som slutsats antecknades det att posten accepterades.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2008/09 tillstyrkte A-son fastställande av resultaträkningen.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2009/10 påtalade A-son i en promemoria ställd till bolagets styrelse att den aktuella räntedebiteringen felaktigt hade påförts bolaget under räkenskapsåret

2008/09, trots att ägaren i samband med att årsbokslutet per den 30 april 2005 fastställdes hade efterskänkt sin fordran. A-son lämnade i promemorian vissa förslag på hur styrelsen borde hantera den uppkomna situationen.

A-son har anfört följande.

I samband med inkråmsöverlåtelsen år 2004 utfärdades en revers avseende köpeskillingen på 6 mnkr med en årlig ränta om 8 procent. Detta skuldförhållande varade mellan den 2 januari 2004 och den 21 december 2005 då reversfordringen tillsammans med ägarens övriga fordringar på bolaget omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott. Under den tid skuldförhållandet bestod uppkom en räntefordran enligt reversen om 943 tkr.

Förvaltaren beslutade för ägarens räkning att med hänsyn till bolagets ställning i samband med bokslutet per den 30 april 2005 att efterskänka räntefordran enligt reversen för bolagets första räkenskapsår uppgående till 588 tkr. Han ställde frågor till förvaltaren om detta och fick förklaringar som han ansåg sig ha grund för att acceptera. Vidare gjorde han, som framgår av dokumentation, en anteckning om att ränta inte skulle utgå det första året. I bokslutet per den 30 april 2006 bokades den beräknade återstående delen av ränteskulden enligt reversen upp med 355 tkr (943 -588).

Att den efterskänkta räntan kom att skuldföras i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 torde bero på ett rent förbiseende från bolagets sida. Detta kan sannolikt förklaras med att den förvaltare som år 2005 beslutade att efterskänka räntan hade avlidit och ersatts av en ny förvaltare under räkenskapsåret.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09 noterades att räntan hade skuldförts. Av förbiseende uppmärksammade han dock inte att denna räntefordran tidigare hade efterskänkts och att den därför rätteligen inte skulle ha skuldförts. Därför noterades i dokumentationen att räntan borde ha bokförts tidigare år.

Att räntan för räkenskapsåret 2003/05 var efterskänkt och därför inte borde ha bokförts räkenskapsåret 2008/09 som räntekostnad och skuld uppmärksammades däremot vid revisionen av räkenskapsåret 2009/10 vilket föranledde rapportering i en promemoria till bolagets styrelse.

RN gör följande bedömning.

Den i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09 bokförda ränteskulden om 943 tkr härrör från den revers som enligt det avtal som slöts mellan ägaren och bolaget reglerade bolagets skuld till ägaren. Ränteskulden bestod av en del om 588 tkr som avsåg räkenskapsåret 2003/05 och en del om 355 tkr som avsåg räkenskapsåret 2005/06. Den del som avsåg räkenskapsåret 2003/05 hade inte tidigare redovisats i bolagets räkenskaper. A-son har uppgett att ränteskulden avseende räkenskapsåret 2003/05 hade efterskänkts och av hans yttranden och dokumentation framgår att han hade fått information om detta redan vid sin granskning av det räkenskapsåret. Han har uppgett att han förbisåg detta vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09.

Mot bakgrund av att bolagets balansomslutning i mycket begränsad omfattning utgjordes av räntebärande skulder samt A-sons uppfattning om att ränteskulden var efterskänkt borde han ha ifrågasatt den redovisade räntan. Räntan uppgick till 39 procent av bolagets nettoomsättning och var därför en väsentlig post i bolagets resultaträkning. A-son hade därför inte grund för att tillstyrka fastställandet av resultaträkningen det aktuella räkenskapsåret. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed. Vad han anfört om sin granskning och rapportering nästföljande år medför inte någon annan bedömning.

3 För sent avlämnade årsredovisningar

Bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2006/07, 2007/08 och 2008/09 är daterade den 29 november 2007, den 28 november 2008 respektive den 25 november 2009. A-son anmärkte i sina revisionsberättelser för samtliga dessa räkenskapsår på att årsredovisningarna hade avlämnats för sent. Vad beträffar räkenskapsåret 2006/07 påtalade han också detta förhållande i en promemoria till styrelsen den 1 december 2007.

A-son har anfört följande.

Han anmärkte såväl i promemorian som i revisionsberättelserna på att de aktuella årsredovisningarna var upprättade för sent sett i relation till kravet på att bolagsstämma ska hållas senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Vidare framförde han muntligen till styrelsen i slutet av respektive räkenskapsår att den måste se till att i god tid upprätta årsredovisning. Han har därigenom varit aktiv i sina strävanden att förmå klienten att tillställa honom årsredovisningarna och räkenskapsmaterialet i sådan tid att årsredovisningarna och revisionsberättelserna kunnat offentliggöras inom föreskriven tid, det vill säga inom sju månader från respektive räkenskapsårs utgång.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid bolagsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Detta innebär att handlingarna ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

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 om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.¹

Bolagets årsredovisningar skulle ha varit upprättade senast den sista oktober varje år. Så skedde emellertid inte. Det kan visserligen konstateras att förseningarna samtliga tre år var begränsade och att A-son i efterhand anmärkte på förseningarna i revisionsberättelserna. Detta är dock en annan fråga än den aktivitetsplikt som beskrivits ovan och som åvilar revisorn för att förmå bolaget att överlämna årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial i rätt tid. A-son har i den delen hänvisat till muntliga kontakter med styrelsen i slutet av respektive räkenskapsår. Enligt RN:s uppfattning har detta, i vart fall när det gäller de två sista räkenskapsåren, inte varit tillräckligt. Mot bakgrund av att årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 upprättades för sent skulle han räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09 ha agerat mer aktivt för att förseningen inte skulle upprepas. När varken promemorian till styrelsen, som upprättades i samband med att revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07 avlämnades, eller hans muntliga uppmaningar gav någon effekt, borde han genom skriftliga påpekanden ha upplyst styrelsen om dess skyldigheter. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han anfört om att årsredovisningarna offentliggjordes inom rätt tid föranleder inte någon annan bedömning.

¹ Se t.ex. RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2010-491.

4 Sammanfattande bedömning

RN finner att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i bolaget i två avseenden. Han har tillstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning för räkenskapsåret 2008/09, trots att han inte har haft grund för det. Han har inte heller vidtagit tillräckliga åtgärder för att erhålla årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial i rätt tid räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av en resultaträkning utan att ha grund för det finner RN att det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför 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, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.