

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit del av information som har föranlett myndigheten att utreda godkände revisorn A-sons revision av ett aktiebolag (bolaget) avseende räkenskapsåret 2014. Utredningen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. Den fråga som slutligen har varit föremål för RN:s utredning är A-sons eventuella skyldighet att anmäla misstänkt bokföringsbrott avseende en för sent upprättad årsredovisning.

2 RN:s utredning

Av företagsinformation som RN har inhämtat framgår att bolagets styrelse under det aktuella räkenskapsåret och fram till det att årsredovisningen avlämnades bestod av en ordinarie styrelseledamot samt att räkenskapsåret avslutades den 31 december 2014. Där framgår också att A-son den 8 april 2016 avgick som bolagets revisor.

Bolagets årsredovisning och A-sons revisionsberättelse är daterade den 23 mars 2016. A-son har i revisionsberättelsen anmärkt bl.a. på att årsredovisningen inte har upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

A-son har i ett e-postmeddelande till bolagets styrelseledamot den 13 juli 2015 uppgett att det enligt aktiebolagslagen (2005:551) är styrelsens skyldighet att senast i mitten av maj upprätta årsredovisning inför revision.

I ett brev till bolagets styrelse daterat den 9 oktober 2015 har A-son uppgett att balansdagen har passerat med drygt nio månader och att underlag för bokslutet och årsredovisningen snarast behöver överlämnas till bolagets redovisningskonsult för att styrelsen ska undvika eventuellt bokföringsbrott.

3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Bolagets styrelse upprättade årsredovisningen för år 2014 med kraftig försening.

Under perioden april–juni 2015 sökte han företrädare för bolaget för bl.a. insamling av saknade underlag. Han fick inte tag på styrelseledamoten förrän den 14 juni 2015. De kom då överens om hur insamlingen av de saknade underlagen skulle gå till. Då underlagen inte kom fortsatte han att söka styrelseledamoten ett flertal gånger. Först den 24 november 2015 fick han telefonkontakt med styrelseledamoten och han informerade då om att det kunde finnas misstanke om

bokföringsbrott mot denne. Styrelseledamoten uppgav att han förstod och att de skulle lösa alla frågetecken under ett möte dagen därpå. Styrelseledamoten berättade även att hans arbetsuppgifter hade ändrats så att den löpande förvaltningen av bolaget sköttes av två andra namngivna personer. Han förklarade för styrelseledamoten att dennes ansvar för bolagets skötsel trots det kvarstod. De bokade sedan in ett möte dagen efter. Styrelseledamoten fick dock förhinder och de bokade om mötet till dagen efter det. Inte heller då kunde styrelseledamoten komma.

Den 11 december 2015 hade bolagets redovisningskonsult ett möte med företrädare för bolagets moderbolag och fick då de kvarvarande underlag och svar som behövdes för att färdigställa årsredovisningen. Bokslutet kunde färdigställas för revision i slutet av februari 2016.

Då han och bolagets redovisningskonsult hade bra uppsikt över processen, sitt arbete och tidsplaner m.m. gjorde han bedömningen att bolaget skulle lida skada om han anmälde bolagets styrelseledamot för bokföringsbrott, eftersom han då skulle vara skyldig att avgå som bolagets revisor och en ny revisor skulle behöva sätta sig in i bolaget med kort varsel för att hinna göra en revision innan bolaget riskerade tvångslikvidation. En tvångslikvidation skulle sannolikt innebära försäljning av bolagets fastighetsbestånd, vilket i sin tur kunde innebära att det värde som byggts upp kanske inte till fullo skulle komma bolagets ägare till del. Därutöver är bolagets styrelseledamot bosatt utomlands, vilket han bedömde försvårar möjligheten och eventuellt intresset för rättsväsendet att försöka lagföra denne för brottet. Han var inte heller säker på att det förelåg ett misstänkt bokföringsbrott, eftersom räkenskapsmaterialet fanns hos redovisningskonsulten och bolaget inte hade undanhållit uppgifter utan det endast saknades uppgifter för att kunna slutföra räkenskaperna. Med anledning av det valde han att ”fria istället för att fälla”.

I efterhand har han förstått att han borde ha anmält misstanke om bokföringsbrott och i samband med det genast ha prövat om det fanns skäl för honom att avgå från sitt uppdrag som revisor i bolaget.

4 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad inom denna tidsfrist. 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 bolaget inte 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 har i rättsfallet NJA 2004 s. 618 prövat en fråga om ansvar för bokföringsbrott i ett fall då ett aktiebolag hade avgett årsredovisningen 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 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 bestämmelsen angivna brott, bl.a. bokföringsbrott, 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.

I FAR:s uttalande EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning i aktiebolag* behandlas frågan om hur länge en revisor kan dröja med att göra anmälan. Därvid anges att en revisor under inga omständigheter kan underlåta att lämna redogörelse om misstanke om bokföringsbrott i fall då årsredovisningen inte beräknas kunna läggas fram på ordinarie bolagsstämma inom elva månader efter räkenskapsårets utgång.

I förevarande fall skulle årsredovisningen och revisionsberättelsen ha getts in till Bolagsverket senast den 31 juli 2015. A-son skulle därför redan under första halvåret 2015 ha verkat för att detta skulle vara möjligt. RN godtar i och för sig hans uppgifter om att han sökte företrädare för bolaget under perioden april–juni 2015 samt att han var i kontakt med bolagets styrelseledamot på telefon den 14 juni 2015 och att revisionen av bolagets årsredovisning och bokföring var på tal vid samtalet. Telefonsamtalet ledde emellertid inte till att bolaget sände över något räkenskapsmaterial till honom i sådan tid att revisionen kunde avslutas i föreskriven tid. Såsom RN uttalat i ett flertal beslut bör revisorn i en sådan situation enligt god revisionssed skriva till bolagets styrelse och påtala dess skyldigheter.¹ Det gjorde A-son först den 13 juli 2015. Enligt RN:s mening har han därför inte verkat tillräckligt aktivt för att förmå bolagets styrelse att upprätta en årsredovisning i tid och lämna honom det underlag som han behövde för att revidera bolaget. Enligt RN:s mening har han – genom att inte tillräckligt tidigt och aktivt ta kontakt med bolagets styrelse – brustit i den agerandeplikt som en revisor har i en situation av detta slag. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

RN konstaterar därefter att den aktuella årsredovisningen avgavs drygt fjorton månader efter räkenskapsårets utgång, dvs. nära nio månader för sent. RN anser att förseningen med att upprätta årsredovisningen med tiden blev så betydande att A-son inte kan ha undgått att misstänka att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig

¹ Se bl.a. RN:s beslut den 1 april 2016 i ärende dnr 2014-1409 och 2015-340, den 6 november 2015 i ärende dnr 2014-753 och den 18 juni 2014 i ärende dnr 2012-1425.

till bokföringsbrott. Enligt RN:s mening skulle A-son därför ha vidtagit de åtgärder som anges i 9 kap. 43 och 44 §§ aktiebolagslagen.²

Den första åtgärd som en revisor ska vidta enligt de nämnda lagrummen är att underrätta styrelsen om brottsmisstankarna. RN konstaterar att A-son i ett e-postmeddelande den 13 juli 2015 informerade styrelsen om dess skyldighet att upprätta årsredovisningen i rätt tid. I ett brev daterat den 9 oktober 2015 informerade han även styrelsen om att den måste färdigställa årsredovisningen för att undvika eventuellt bokföringsbrott. A-son har också uppgett att han i ett telefonsamtal med bolagets enda styrelseledamot den 24 november 2015 underrättade honom om brottsmisstankarna.

Eftersom någon årsredovisning inte lades fram inom fyra veckor efter det att A-son hade underrättat styrelsen om sina brottsmisstankar, skulle han – när fyra veckorsfristen gått till ända – ha gett in en anmälan om sina misstankar till åklagare och genast i samband med det pröva om han skulle avgå från revisionsuppdraget. Genom att inte göra det har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Denna bedömning påverkas inte av vad A-son har uppgett om orsakerna till att han underlåtit att anmäla det misstänkta brottet till åklagare, eftersom dessa inte ryms inom de undantagsfall som anges i 9 kap. 44 § aktiebolagslagen.

Det som läggs A-son till last är sådant att han, med stöd av 32 § revisorslagen, ska meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmandet av denna beaktar RN att A-son har vidtagit vissa, om än inte tillräckliga, åtgärder för att komma tillrätta med den aktuella situationen. RN finner att en erinran utgör en tillräcklig åtgärd.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisningsexperten Claes Norberg deltagit. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel, avdelningsdirektören Kamilla Atmarsson och revisionsdirektören Henrik Jonsson, som har föredragit ärendet, närvarat.

² Se ovanstående fotnot för relevant praxis.