

D 20/02

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat följande omständigheter angående godkände revisorn A-son.

A-son bedrev tidigare, fram till hösten 2001, revisionsverksamhet i en av honom helägd revisionsbyrå. Revisionsbyrån har drivits i aktiebolagsform och A-son har varit ensam styrelseledamot och företrädare för bolaget. I förvaltningsberättelserna för räkenskapsåren 1997 och 1998 anges att bolagets aktiekapital i sin helhet är förbrukat och att verksamheten därför bedrivs under personligt ansvar. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1999 anmärks att det finns skäl att anta att bolagets eget kapital har understigit det registrerade aktiekapitalet med mer än hälften under hela räkenskapsåret och att styrelsen trots det inte har vidtagit erforderliga åtgärder i enlighet med dåvarande 13 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) förrän efter räkenskapsårets utgång. Vidare framgår av revisionsberättelserna för räkenskapsåren 1998 och 1999 att bolaget inte har betalat källskatt och sociala avgifter i rätt tid. Slutligen har framkommit att A-son är vald revisor i en revisionsbyrå i vilken en person, som varit styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå, bedriver sin revisionsverksamhet samt är ensam styrelseledamot och aktieägare.

A-son har i yttrande till RN i huvudsak anfört följande. Bolaget hade under räkenskapsåret 1992/93 fått vidkännas onormalt stora kundförluster i samband med den dåvarande lågkonjunkturen. Mot denna bakgrund upprättades en kontrollbalansräkning per den 5 juni 1993. Per den 4 februari 1994 upprättade styrelsen en andra kontrollbalansräkning och konstaterade vid en extra bolagsstämma samma dag att det egna kapitalet var förbrukat. A-son tog då på sig det personliga ansvaret för bolagets skulder. Hans bedömning var att framtida vinster skulle komma att återställa bolagets eget kapital. Under samtliga räkenskapsår från och med 1992 till och med 1999 har mer än hälften av revisionsbyråns redovisade aktiekapital varit förbrukat. Enligt en kontrollbalansräkning som upprättats per den 31 mars 2000 uppgår emellertid det egna kapitalet till det registrerade aktiekapitalet. A-son har vidare anfört följande. Efter kontakter med revisorer och advokater har han kunnat konstatera att det blivit praxis att man driver bolag vidare med förbrukat eget kapital under förutsättning att hela styrelsen tar på sig det personliga ansvaret och informerar om detta i årsredovisningen. Hans bedömning är att revisionsbyråns eget kapital har varit skyddat, dels genom det personliga ansvaret, dels genom att det funnits ett övervärde i klientstocken vilket vida överstigit vad som saknats för att återställa det egna kapitalet.

Anledningen till att inbetalningen av källskatt och sociala avgifter fördröjts är att bolaget lidit av likviditetsbrist som haft sin grund i dålig lönsamhet och "eftersläpning av kundinbetalningar". Revisorns anmärkningar avseende för sent inbetald källskatt och sociala avgifter rör månaderna april, juni och september 1998 samt januari, februari och maj 1998. För räkenskapsåren 2000 och 2001 har rena revisionsberättelser avgivits. Beträffande revisionsuppdraget i en annan revisionsbyrå har A-son anfört följande. Han har tidigare gjort den bedömningen att det förhållandet att han var vald revisor i styrelsesuppleantens revisionsbyrå inte utgjorde något hot mot hans oberoende. Han har nu omprövat detta ställningstagande och funnit att det kan "föreligga ett visst oberoendehot". Mot bakgrund därav har han valt en ny styrelsesuppleant.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Bestämmelser rörande likvidationsplikt för aktiebolag, för vilkas aktiekapital bristande täckning föreligger, återfinns avseende den i ärendet aktuella tiden i 13 kap. 2 § ABL¹. Av första stycket i nämnda lagrum framgår att det *åligger* styrelsen, så snart det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, att omgående upprätta en s.k. kontrollbalansräkning. Visar denna balansräkning att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, *skall* styrelsen snarast möjligt ”till bolagsstämma hänskjuta fråga om bolaget skall träda i likvidation”. Om bolagsstämman beslutar att bolaget skall bestå måste bolagsstämman, inom åtta månader efter hänskjutandet, godkänna ”en av revisorerna granskad balansräkning - - - som utvisar att det egna kapitalet uppgår till det registrerade aktiekapitalet, [annars] *skall* styrelsen, om ej bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation [RN:s kurs]”. Om styrelseledamöterna underlåter att ”fullgöra vad som åligger dem enligt första stycket” inträder enligt lagrummets fjärde stycke ett personligt och solidariskt betalningsansvar för de förpliktelser som uppkommer för bolaget. Om en ytterligare kontrollbalansräkning upprättas och godkänns av bolagsstämman, och denna kontrollbalansräkning visar full täckning för aktiekapitalet, kan dock den inträffade likvidationsplikten och det personliga ansvaret, för förpliktelser som senare uppkommer, bringas att upphöra (se Posselius m.fl. Skyddet för aktiebolagets egna kapital, fjärde uppl. s. 90 f).

RN konstaterar att bestämmelserna i 13 kap. 2 § ABL enligt sin lydelse inte ger styrelsen någon valmöjlighet om det vid den andra bolagsstämman, efter att åttamånadersfristen löpt ut, konstateras att det egna kapitalet inte når upp till det registrerade aktiekapitalet och bolagsstämman inte beslutar att bolaget skall träda i likvidation; då skall styrelsen hos rätten ansöka att bolaget försätts i likvidation. Det står i förevarande fall klart att bolaget per den 4 februari 1994 upprättat en andra kontrollbalansräkning, vilken utvisat att mer än halva aktiekapitalet varit förbrukat. Från den tidpunkten var bolaget således likvidationspliktigt. Detta förhållande varade drygt sex år, till den 31 mars 2000, då bolaget upprättade en kontrollbalansräkning som utvisade att det egna kapitalet åter uppgick till det registrerade aktiekapitalet. A-son, som varit ende styrelseledamot och ensam aktieägare i bolaget, har dock under denna tid inte tillsett att det försattes i likvidation. RN finner att A-son genom ovan angivna underlåtenhet har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.² Vad A-son anfört om att han tagit på sig det personliga ansvaret för revisionsbyråns förpliktelser och informerat därom i årsredovisningen medför inte annan bedömning. Detsamma gäller A-sons uppgift om att kontrollbalansräkningen skulle ha fått ett annat utfall om värdet av bolagets klientstock hade beaktats. För övrigt kan noteras att bolaget till och med räkenskapsåret 1999 endast arrenderade sin klientstock från A-son personligen, varför värdet av densamma inte skulle ha beaktats i en eventuell kontrollbalansräkning.³

Av god revisorssed följer att en revisor skall bedriva sin verksamhet i ordnade former och eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på en revisor att i revisionsverksamheten

¹ I huvudsak motsvarande bestämmelser återfinns sedan den 1 januari 2002 i 13 kap. 12–19 §§ ABL.

² Det bör i detta sammanhang anmärkas att enligt preskriptionsbestämmelsen i 22 § tredje stycket lagen (1995:528) om revisorer får revisorn inte meddelas varning eller erinran, om det som läggs revisorn till last inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. I förevarande ärende fick A-son underrättelse i ärendet i vart fall senast den 10 mars 2000, vilket innebär att RN endast beaktar den underlåtenhet som hänför sig till tiden efter den 10 mars 1995.

³ Detta framgår av förvaltningsberättelsen för A-sons revisionsbyrå räkenskapsåret 1999.

sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende måste mot bakgrund därav ställas högt. Att det bolag, i vilket A-son bedrivit sin revisionsverksamhet, inte betalat skatter och avgifter i rätt tid kan därför inte accepteras. A-son har således även i detta avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer skall en revisor avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Det förhållandet att företrädaren för ett av en revisionsbyrås klientbolag innehar uppdrag som suppleant i revisionsbyråns styrelse utgör en sådan omständighet som hos en utomstående betraktare kan rubba förtroendet för den valde revisorns opartiskhet eller självständighet. A-son har således äventyrat sitt oberoende som revisor genom att åta sig uppdraget som vald revisor i styrelsesuppleantens revisionsbyrå.

Sammantaget har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas varning. RN noterar att A-son tidigare meddelats varning till följd av att han underlåtit att sköta sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna (Kommerskollegiums beslut den 15 februari 1995, dnr REV 890/93).

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Ulla Nordin Buisman, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnel Wennberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, föredragande.