

FörvR: Dom 2010-04-07, mål nr 11071-10

D 4/09

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son. Underrättelsen rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag, nedan kallat elektronikbolaget, för räkenskapsåret den 1 september 2001–31 augusti 2002.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Elektronikbolaget ägdes av en privatperson som var en av tre styrelseledamöter i bolaget och som tillika tecknade dess firma (företagsledaren). Bolaget ingick i ett globalt nätverk för distribution och inköp av avancerade elektroniska komponenter och produkter. Kunderna utgjordes av såväl mindre bolag som börsnoterade bolag och myndigheter. Till följd av lågkonjunktur och en tvist med en kund drabbades elektronikbolaget av förluster. Bolagsstämman beslutade den 10 maj 2002 att elektronikbolaget skulle träda i likvidation med omedelbar verkan och föreslog en viss person (NN) som likvidator. Patent- och registreringsverket¹ registrerade stämmans beslut och utsåg den 26 juni 2002 NN till likvidator i bolaget. Den 16 maj 2002 tog företagsledaren ut 1 590 000 kr från elektronikbolagets bankkonto och satte in beloppet på sitt eget konto. I bokföringen redovisades det uttagna beloppet som en övrig kortfristig fordran på företagsledaren.

För räkenskapsåret 2001/02 redovisade elektronikbolaget en omsättning om 1,5 mnkr och en balansomslutning om 2,8 mnkr, varav övriga kortfristiga fordringar redovisades med 2,4 mnkr. A-son har i sin revisionsberättelse för detta år uttalat att "likvidationen fortgår utan att den fördröjs onödigt" samt anmärkt på att en mervärdeskatteskuld från tidigare räkenskapsår kvarligger oreglerad per den 31 augusti 2002. Revisionsberättelsen innehöll i övrigt inga avvikelser från standardutformningen.

2 Utformningen av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02

2.1 Årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02

Som framgår ovan försattes elektronikbolaget i likvidation den 10 maj 2002 och NN förordnades som likvidator för bolaget den 26 juni samma år. NN har upprättat årsredovisningen för räkenskapsåret 2001/02. Av denna och av A-sons revisionsberättelse för samma år framgår att elektronikbolaget var försatt i likvidation. Revisionsberättelsen är dock utformad som om NN hade varit ansvarig för elektronikbolagets redovisning och förvaltning för hela räkenskapsåret 2001/02, dvs. även för tiden före NN:s förordnande som likvidator. I revisionsberättelsen finns ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för NN, men sådant uttalande saknas för elektronikbolagets styrelseledamöter för tiden fram till förordnandet av likvidator.

¹ Numera Bolagsverket.

2.2 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Elektronikbolagets styrelse har inte upprättat någon redovisning för sin förvaltning av bolaget avseende perioden den 1 september 2001–25 juni 2002. En sådan redovisning ska inte ges in till registreringsmyndigheten utan upprättas i styrelseledamöternas, eventuell verkställande direktörs och aktieägarnas intresse. I detta fall utgjordes styrelsen och aktieägaren av en och samma person som inte hade intresse av att ta fram en redovisning av ifrågavarande slag. Likvidatorn har inte heller krävt att styrelsen skulle ta fram en sådan redovisning. A-son hävdar vidare att kravet på redovisning i 13 kap. 32 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) får anses vara en dispositiv bestämmelse och att han därför inte har haft några synpunkter på att redovisningen inte har upprättats.²

A-son har på frågan varför han i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 inte tog ställning till frågan om ansvarsfrihet för den tidigare styrelsens förvaltning av elektronikbolaget, anfört att även för det räkenskapsår då likvidatorn tagit över förvaltningen av ett bolag avger likvidatorn regelmässigt årsredovisning för hela räkenskapsåret. Det blir då fråga om att ta ställning till enbart likvidatorns ansvarsfrihet. A-son har härvid hänvisat till FAR:s uttalanden i revisionsfrågor avseende Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen, p. 8.3 och exempel 14.³

2.3 RN:s bedömning

Tillämpliga lagregler

Styrelsen i ett aktiebolag ansvarar för bolagets organisation och förvaltning samt för att avge dess årsredovisning.⁴ Enligt 13 kap. 29 § första stycket aktiebolagslagen träder en likvidator i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. De bestämmelser i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen som gäller bolagets styrelse gäller då även likvidatorn. Enligt andra stycket samma lagrum företräds bolaget av styrelsen och, i förekommande fall, den verkställande direktören till dess att en likvidator har förordnats.⁵

När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har förordnats, ska styrelsen enligt 13 kap. 32 § första stycket aktiebolagslagen genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. Redovisningen ska läggas fram på bolagsstämma så snart det kan ske. Bestämmelserna om årsredovisning i tillämplig lag om årsredovisning samt om revisionsberättelse enligt denna lag ska tillämpas.⁶ Av årsredovisningslagen följer bl.a. att bestyrkta kopior av redovisningen och revisionsberättelsen ska inges till registreringsmyndigheten.⁷

Enligt 10 kap. 30 § första stycket aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. Enligt andra stycket samma lagrum ska en revisor i sin revisionsberättelse bl.a. anmärka om han vid sin granskning funnit att en styrelseledamot handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.⁸

² Motsvarande bestämmelser finns numera i 25 kap. 33 § aktiebolagslagen (2005:551) (nya aktiebolagslagen).

³ Se FARs Samlingsvolym 2003, Del II, s. 370-371.

⁴ Detta framgick av 8 kap. 3 § aktiebolagslagen samt av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554). Motsvarande bestämmelse finns numera i 8 kap. 4 § nya aktiebolagslagen.

⁵ Detta lagrum trädde i kraft den 1 januari 2002, se lag 2001:932. Motsvarande bestämmelse finns numera i 25 kap. 30 § andra stycket nya aktiebolagslagen.

⁶ Motsvarande bestämmelser finns numera i 25 kap. 33 § nya aktiebolagslagen.

⁷ Se 8 kap. 3 § årsredovisningslagen.

⁸ Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 33 § andra stycket nya aktiebolagslagen.

Styrelsens underlåtenhet att avge redovisning för sin förvaltning

Av utredningen i ärendet framgår att styrelsen inte har avgett någon redovisning för sin förvaltning av elektronikbolagets angelägenheter för tiden fram till dess att NN förordnades som likvidator för bolaget, dvs. för perioden den 1 september 2001–25 juni 2002. Enligt 13 kap. 32 § aktiebolagslagen är styrelsen skyldig att avge en sådan redovisning och att lägga fram den på bolagsstämma. Det är således inte fråga om en dispositiv bestämmelse som A-son har gjort gällande. Enligt nämnda lagrum ska vidare bestämmelserna om årsredovisning i tillämplig lag om årsredovisning samt om revisionsberättelse enligt denna lag tillämpas, vilket bl.a. innebär att styrelsens redovisning ska ges in till registreringsmyndigheten. Det är således inte fråga om en bolagsintern angelägenhet som A-son har hävdad. RN finner att A-son, enligt 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen, skulle i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 ha anmärkt på att styrelsen genom sin underlåtenhet att avge redovisning i ovan nämnt avseende har åsidosatt sina skyldigheter enligt samma lag. Genom att underlåta att göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Tillstyrkande av ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter resp. likvidatorn

När det gäller ansvarsfördelningen mellan styrelsen och likvidatorn, innebär aktiebolagslagens regler att styrelsen var ansvarig för elektronikbolagets förvaltning för tiden fram till dess att en likvidator förordnades. Därefter övertogs det ansvaret av likvidatorn. I A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 anges dock NN som ansvarig för elektronikbolagets räkenskapshandlingar och förvaltning för hela räkenskapsåret 2001/02, trots att NN förordnades som likvidator först den 26 juni 2002. A-son har anfört att en likvidator även för det räkenskapsår då likvidatorn har tagit över förvaltningen av ett bolag, regelmässigt avger årsredovisning för hela räkenskapsåret. Det blir då fråga om att ta ställning till enbart likvidatorns ansvarsfrihet. Han har i detta sammanhang hänvisat till FAR:s uttalande om revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen, p. 8.3 ”Revisorns ställning under likvidationen” och exempel 14.⁹ Uttalandet och exemplet avser emellertid den revisionsberättelse som revisorn ska avge när bolaget har varit försatt i likvidation under *ett helt* räkenskapsår. Eftersom elektronikbolaget var försatt i likvidation under endast en del av räkenskapsåret 2001/02 är det åberopade avsnittet i vägledningen inte tillämpligt i detta fall.¹⁰ Som RN tidigare uttalat kan en likvidator under inga omständigheter göras ansvarig för bokföringen i, och förvaltningen av, ett bolag för tiden innan han eller hon har utsetts till likvidator.¹¹

Som framgått ovan har A-son inte tagit ställning till frågan om ansvarsfrihet för ledamöterna i elektronikbolagets styrelse för tiden fram till förordnandet av likvidatorn. Enligt 10 kap. 30 § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida styrelsen bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget.¹² Det finns därmed inte utrymme för revisorn att avstå från att göra ett sådant uttalande.

⁹ Se FARs Samlingsvolym 2003, Del II, FARs rekommendationer m.m. i revisionsfrågor, Uttalande från Revisionskommittén om Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen, s. 370-371. Motsvarande regler finns numera i RevU 2 Revisorns rapportering i samband med likvidation av aktiebolag, p. 2.

¹⁰ Vägledning kan istället hämtas i nämnda uttalande, p. 8.2 ”Styrelsens och VDs avgänderedovisning för bolagsstämman”, ”Del av räkenskapsår” och exempel 12, se a.a. s. 368-369.

¹¹ Se RN:s beslut 2007-12-06 (dnr 2005:803). Ärendet finns i RN:s praxissamling, men har ännu inte införts i sökordsförteckningen.

¹² Motsvarande bestämmelse finns numera i 9 kap. 33 § nya aktiebolagslagen.

A-son skulle således i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02 ha uttalat sig i frågan om styrelseledamöternas ansvarsfrihet för tiden fram till förordnandet av likvidatorn.

A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02, i strid med aktiebolagslagen, endast uttalat sig om ansvarsfrihet för likvidatorn i elektronikbolaget och inte om ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamöter. A-sons revisionsberättelse är således ofullständig och därmed felaktig utformad. Genom att utforma revisionsberättelsen på det sätt som skett har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Utbetalning av elektronikbolagets medel

3.1 Skatteverkets underrättelse

Av Skatteverkets underrättelse framgår att företagsledaren den 15 maj 2002 har tagit ut 1 590 000 kr från bolagets bankkonto och satt in beloppet på sitt eget konto. Uttaget har i elektronikbolagets bokföring redovisats på konto 1490 "Övriga kortfristiga fordringar" och rubricerats som "Utbetalt förskott till aktieägare". Den bokförda fordran är i förhållande till övriga tillgångar väsentlig. Det är också fråga om en s.k. närståendetransaktion. Revisorn borde därför ha ägnat fordran särskild uppmärksamhet. Skatteverket ifrågasätter om A-son närmare har undersökt omständigheterna kring uttaget och om han har gjort en kritisk bedömning av de iakttagelser han gjort och de svar han fått från t.ex. företagsledaren.

3.2 Handlingar i ärendet

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för elektronikbolaget avseende räkenskapsåret 2001/02.

Av elektronikbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 framgår i huvudsak följande. De belopp som anges inom parantes avser räkenskapsåret 2000/01. Balansomslutningen uppgick till 2,7 mnkr (4,5 mnkr), varav övriga kortfristiga fordringar redovisades med 2,4 mnkr (0,2 mnkr) och kassa med 0,02 mnkr (3,2 mnkr). Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 0,2 mnkr (0,2 mnkr) och det egna kapitalet redovisades med sammanlagt 2,2 mnkr (2,9 mnkr). Elektronikbolagets kortfristiga skulder redovisades med 0,5 mnkr (0,8 mnkr).

A-son har i sin granskningsplan för detta år noterat bl.a. följande. Elektronikbolaget har försatts i likvidation genom beslut på bolagsstämman den 10 maj 2002. Fordran på företagsledaren avseende "förskott på utskiftningen" utgör en väsentlig post i bolagets redovisning. Elektronikbolaget är involverat i en domstolstvist som avser en fordran som uppgår till betydligt högre belopp än det belopp som utskiftats till företagsledaren. Elektronikbolagets ombud i tvisten anser att bolaget kommer att vinna målet.

Av ett utdrag från elektronikbolagets bankkonto framgår att 1 590 000 kr har tagits ut från kontot den 16 maj 2002, saldot på kontot uppgick därefter till 285 kr. På bokslutsbilagan avseende övriga kortfristiga fordringar har A-son noterat bl.a. följande. "Förskott till aktieägare, avseende utskiftning av likvidationen, är gjord med 1.590.000 kr. Likvidationen beräknas avslutad våren 2003." A-son har vidare noterat att företagsledaren är införstådd med att han kan bli skyldig att återbetala det belopp som utskiftats i förskott. A-son har även noterat att förskott vid utskiftning behandlas i Riksskatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2002 års taxering, s. 587 respektive vid 2003 års taxering, s. 551 samt i Stefan

Lindskogs bok Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap., kapitalskydd och likvidation, s. 289, not 1¹³. A-son har dragit slutsatsen att posten synes rimligt redovisad.

A-son har i ett arbetspapper avseende frågor/synpunkter för räkenskapsåret 2001/02 noterat att han har diskuterat förskott på utskiftning med företagsledaren och likvidatorn.

3.3 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Företagsledarens uttag om 1 590 000 kr avsåg en förtida utskiftning från elektronikbolaget efter att bolaget hade försatts i likvidation. En förutsättning för utskiftningen var att företagsledaren skulle återbära mottagna medel om det krävdes för skuldtäckning. Då utbetalning skedde ”torde bedömningen ha varit” att kvarvarande medel i elektronikbolaget skulle räcka för att täcka bolagets skulder.

A-son konstaterade att det i elektronikbolaget, efter utbetalningen till företagsledaren och med beaktande av kommande reglering av kända skulder, fanns ett disponibelt belopp om ca 658 000 kr. Enligt hans bedömning var detta överskott sannolikt tillräckligt för att täcka eventuella rättegångskostnader och kostnader för likvidationen. För övrigt uppgick elektronikbolagets redovisade egna kapital, enligt den vid tiden för utbetalningen senast fastställda balansräkningen, till 2,9 mnkr, varav fritt eget kapital uppgick till 2,7 mnkr. Även med beaktande av den då gällande försiktighetsregeln – i den mån denna regel var möjlig att tillämpa – skulle en utdelning motsvarande den förtida utskiftningen om 1 590 000 kr ha varit lovlig. A-sons sammantagna bedömning var att det var fråga om ett förtida skifte och han fann inte anledning att anmärka på det belopp som hade utskiftats.

Med hänsyn till kvarvarande överskottsmedel i elektronikbolaget fanns det inte skäl att påräkna att företagsledaren skulle tvingas återbetala det utskiftade beloppet. A-son bedömde att det inte var fråga om ett förbjudet lån eftersom någon återbetalningsavsikt inte fanns när företagsledaren tog emot beloppet.

A-son har först uppgett att elektronikbolaget valde att markera den latent återbäringsplikten genom att redovisa en fordran på företagsledaren som motsvarade det utbetalda beloppet. Det innebar att bolagets redovisade egna kapital inte minskade. Tanken var att denna ”redovisningsmässiga fordran” skulle kvittas mot elektronikbolagets överskott vid det kommande slutliga skiftet. A-son har därefter uppgett att ”denna fordran närmast får betraktas som att bolaget från [företagsledaren] har fått ett tillskott, vilket mycket väl kan bestå i en fordran på [företagsledaren] själv”.

A-son har påpekat att förtida utskiftning är relativt vanligt förekommande i praxis, även om lagstöd saknas härför. A-son har uppgett att i litteraturen behandlas denna fråga i Stefan Lindskogs bok Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, s. 289, not 1 samt i Riksskatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering, s. 551. På RN:s fråga om A-son har anlitat någon specialist vid sin bedömning av om det aktuella uttaget utgjorde ett tillåtet ägaruttag, har han hänvisat till ovan nämnd litteratur och till att NN var införstådd med den förtida utskiftningen redan när den gjordes. Enligt A-son har NN inte heller haft någon invändning mot utbetalningen när han senare förordnades som likvidator. A-son fann inte anledning att härutöver anlita någon specialist i denna fråga.

¹³ I noten anges bl.a. följande. ”Förskottsutskiftning är olaga skifte och föranleder återbäringskyldighet om så skulle erfordras för t ex skuldtäckning. Det hindrar inte att utskiftning i förskott i vissa lägen kan vara lämpligt. Likvidatorn bör dock vid sådan utbetalning erinra om att vad som utskiftats kan komma att krävas åter.”

3.4 RN:s bedömning

Av utredningen i ärendet framgår att företagsledaren, några dagar efter att elektronikbolaget hade försatts i likvidation men innan någon likvidator hade förordnats för bolaget, tog ut 1 590 000 kr från elektronikbolagets bankkonto och satte in beloppet på sitt eget konto.

A-son har uppgett att han bedömde att uttaget utgjorde en förtida utskiftning under pågående likvidation. Som grund för sin bedömning har han bl.a. hänvisat till ett uttalande i doktrinen.¹⁴ RN konstaterar att det aktuella uttalandet bl.a. behandlar förtida utskiftning under pågående likvidation, men att uttalandet avser det fall då det är *likvidatorn* som gör den förtida utskiftningen. A-son har vidare hänvisat till att likvidatorn var införstådd med den förtida utskiftningen både när den gjordes och senare när han formellt förordnades som likvidator. RN finner att oavsett vilka upplysningar som A-son har inhämtat från likvidatorn, har det ålegat A-son att ta ställning till om det aktuella uttaget utgjorde ett tillåtet uttag enligt aktiebolagslagens bestämmelser. Varken av A-sons yttranden eller av hans dokumentation framgår att han har utrett denna fråga tillräckligt utan han tycks istället i stor utsträckning ha förlitat sig på de uppgifter som företagsledaren och/eller likvidatorn har lämnat till honom.¹⁵ Mot bakgrund av det som anförts ovan finner RN att A-sons granskning av det aktuella uttagets förenlighet med aktiebolagslagen har varit otillräcklig. A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed.

I elektronikbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2001/02 har bolaget redovisat kapitaluttaget som en övrig kortfristig fordran. A-son har uppgett att elektronikbolaget valde att redovisa denna fordran för att markera företagsledarens återbäringsplikt gentemot bolaget och att det innebar att bolagets redovisade egna kapital inte minskade till följd av uttaget. Av det som framkommit i ärendet finner RN att den aktuella utbetalningen från elektronikbolaget utgjorde ett kapitaluttag. RN konstaterar att kapitaluttag ska redovisas som en reduktion av bolagets eget kapital. Detsamma gäller redovisning av en förtida utskiftning under pågående likvidation. I detta fall finns därmed inte någon grund för att redovisa en fordran på mottagaren av det uttagna beloppet. Det som A-son i detta sammanhang har anført om att uttaget skulle kunna jämföras med en sådan fordran som uppstår till följd av utfästelse att lämna aktieägartillskott är svårförståeligt och ändrar inte RN:s bedömning.

Av det som anförts ovan framgår att A-son i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001/02 borde ha anmärkt på att det aktuella uttaget redovisades som en fordran i årsredovisningen och inte som ett kapitaluttag. RN finner att den felaktiga redovisningen medfört att A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av elektronikbolagets balansräkning för detta år. Genom att ändå göra det har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har utformat sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2001/02 på ett felaktigt sätt, och att han i denna har underlåtit att anmärka på att styrelsen inte har avgett redovisning för sin förvaltning av elektronikbolaget för tiden fram till dess att en likvidator förordnades för bolaget. Vidare har A-son i revisionsberättelsen för samma år endast

¹⁴ Se Stefan Lindskog, Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap., Kapitalskydd och likvidation, s. 289, not 1.

¹⁵ I 12 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen angavs i vilka fall ett bolags medel fick utbetalas till aktieägarna. Motsvarande bestämmelse finns numera i 17 kap. 2 § nya aktiebolagslagen. Bland annat får sådan utbetalning ske enligt bestämmelserna om utskiftning vid bolagets likvidation. Enligt 13 kap. 37 § aktiebolagslagen skulle likvidatorn skifta bolagets tillgångar när den anmälningstid som hade satts ut i kallelsen på okända borgenärer hade löpt ut och alla kända skulder hade betalats. Sistnämnda reglering trädde i kraft den 1 januari 2002. Motsvarande bestämmelse finns numera i 25 kap. 38 § nya aktiebolagslagen.

uttalat sig i frågan om ansvarsfrihet för likvidatorn och inte för styrelsen, trots att styrelsen ansvarade för förvaltningen av elektronikbolagets angelägenheter för större delen av året. A-son har även underlåtit att tillräckligt granska om en utbetalning av elektronikbolagets medel utgjorde ett tillåtet uttag enligt aktiebolagslagen och han har godtagit en väsentlig balanspost för aktuellt år utan grund.

Som framgått ovan har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyqvist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.