

D 16/11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och en annan revisor. Med anledning av anmälan har RN öppnat dels detta disciplinärende avseende A-son, dels ett disciplinärende avseende den andre revisorn, dnr 2009-889.

A-son och den andre revisorn var valda revisorer i ett aktiebolag som bedrev medicinsk forskning, här kallat G-bolaget. Anmälaren har bland annat ifrågasatt G-bolagets redovisade innehav av aktier i ett annat bolag, här kallat E-bolaget.

2 Årsredovisningar och revisionsberättelser

Av G-bolagets årsredovisningar och revisorernas revisionsberättelser framgår följande.

För räkenskapsåren 2004–2007 lämnade de båda revisorerna gemensamma revisionsberättelser. I dessa uppgav de att de inte kunde vare sig tillstyrka eller avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen samt styrelsens förslag till resultatdisposition. Som skäl för detta hänvisade de till osäkerhet om det redovisade värdet av vissa tillgångsposter, dock inte aktier i E-bolaget. Sedan den andre revisorns revisionsuppdrag hade upphört lämnade A-son ensam revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008. Även denna avvek från standardutformningen på samma sätt som de tidigare revisionsberättelserna.

I G-bolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 2004–2008 redovisades andelar i intresseföretag om 745 000 kr. Av tilläggsupplysningar framgår att 200 000 kr härav avsåg en andel i E-bolaget. Den redovisade andelen i E-bolaget utgjorde dessa räkenskapsår omkring nio procent av G-bolagets totala redovisade tillgångar.

G-bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr. Det redovisade egna kapitalet vid utgången av räkenskapsåren 2004–2008 uppgick till följande belopp.

31 december 2004	- 2 000 kr
31 december 2005	101 000 kr
31 december 2006	61 000 kr
31 december 2007	- 159 000 kr
31 december 2008	- 316 000 kr

Förvaltningsberättelsen i G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007 innehåller följande upplysning: "Kontrollbalansräkning enligt ABL 25:13 upprättades per 2007-12-31 och denna utvisade att det egna kapitalet är till mer än hälften förbrukat. Kontrollbalansräkningen fastställdes på en extra bolagsstämma 2008-03-12". Förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 innehåller följande upplysning: "Kontrollbalansräkning enligt ABL 25:17 upprättades per 2007-12-31 och denna utvisade att det egna kapitalet är till mer än hälften förbrukat. Kontrollbalansräkningen fastställdes på en extra bolagsstämma 2008-03-12". Härutöver anges ingenting i förvaltningsberättelserna eller i årsredovisningarna i övrigt om bolagets åtgärder med anledning av dess kapitalbrist. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 avgavs den 30 mars 2009 och A-sons revisionsberättelse avgavs den 2 april 2009.

3 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

G-bolaget förvärvade 200 aktier i E-bolaget genom ett köpeavtal, daterat i februari 2002. Han granskade detta avtal samt ett banksättningskvitto som utvisade betalningen för aktierna och utgjorde verifikation för aktieförvärvet i G-bolagets bokföring. Vidare talade han med G-bolagets ägare och styrelseledamot som bekräftade äganderätten till aktierna i fråga. Dennes uppgift var sannolik eftersom köpeavtalet angav två köpare till en post om 400 aktier. Pengarna med vilka aktierna i E-bolaget betalades hade ägaren tagit ut från ett annat bolag som hade intressegemenskap med G-bolaget och som ofta betalade för G-bolagets räkning. Vidare efterfrågade han aktieboken hos E-bolaget men fick inte del av denna. Dock tog han del av ett protokoll från en bolagsstämma i E-bolaget från juli 2002. I protokollets förteckning över närvarande aktieägare angavs, som ägare till 500 aktier, G-bolagets ägares namn omedelbart åtföljt av G-bolagets firma. Revisionsdokumentationen innehåller noteringar om osäkerhet beroende på att det inte gick att få ta del av aktieboken och genom anteckningarna i denna få äganderätten till aktierna slutligt bekräftad.

En kontrollbalansräkning för G-bolaget enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) upprättades per den 31 december 2007 och fastställdes vid en extra bolagsstämma den 12 mars 2008. En andra kontrollbalansräkning upprättades per den 31 augusti 2008 och fastställdes vid en extra bolagsstämma, s.k. andra kontrollstämma, den 29 september 2008, varvid det beslutades att bolaget skulle drivas vidare. Uppgiften i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008 om en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 17 § aktiebolagslagen avser den senare kontrollbalansräkningen. Tyvärr fördes datumen från föregående årsredovisning över oförändrade. Han upptäckte inte detta. Han ansåg att förvaltningsberättelsen på ett korrekt sätt visade att en andra kontrollbalansräkning hade upprättats och bedömde därför inte att det var nödvändigt att lämna uppgift om detta i sin revisionsberättelse.

A-son har av RN uppmanats att redogöra för sina granskningsåtgärder beträffande utvecklingen av bolagets egna kapital och styrelsens fullgörande av sina skyldigheter enligt 25 kap. aktiebolagslagen. A-son har därvid uppgett att han under år 2008 löpande följde bolagets redovisning genom kontakt med styrelsen och bolagets bokföringsansvarige.

4 A-sons dokumentation m.m.

RN har tagit del av A-sons och den andre revisorns gemensamma revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2004–2007 samt A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2008. I dokumentationen för räkenskapsåret 2004 uttrycks osäkerhet om vem som äger aktierna i E-bolaget samt anges att en kopia av E-bolagets aktiebok behövs för att kontrollera detta. I dokumentationen för räkenskapsåret 2005 anges att en kopia av aktieboken ska inhämtas, att E-bolagets revisor hade tillfrågats, att denne inte hade tillgång till aktieboken samt att en annan person skulle tillfrågas men att man inte hade fått tag i denne. I dokumentationen för räkenskapsåret 2006 anges att innehavet av aktier i E-bolaget i avsaknad av aktieboken inte kunde verifieras. Dokumentationen för räkenskapsåret 2007 innehåller följande anteckning beträffande aktierna i E-bolaget: "Något som styrker att [G-bolaget] äger aktierna finns ej då vi inte kunnat få fram någon aktiebok". Även dokumentationen för räkenskapsåret 2008 innehåller en notering om att man hade försökt få fram aktieboken men inte lyckats.

RN har även tagit del av det köpeavtal från februari 2002 som A-son har hänvisat till. I avtalet angavs tre säljare och två köpare. Vidare angavs att den överlåtna egendomen utgjordes av 400 aktier i E-bolaget och att de båda köparna förvärvade hälften av aktierna var. Som en av de två köparna angavs G-bolagets ägare med tillägget ”för egen del och för [G-bolaget]”. Vidare har RN tagit del av det banksättningskvitto avseende betalningen för aktierna, vilket A-son har hänvisat till. Som inbetalare på kvittot angavs G-bolagets ägare.

Dessutom har RN tagit del av den kontrollbalansräkning som upprättades avseende förhållandena per den 31 augusti 2008 samt protokollet från den extra bolagsstämma vid vilken kontrollbalansräkningen behandlades. Av stämmoprotokollet framgår att det konstaterades att aktiekapitalet alltså var förbrukat men att stämman beslutade att driva bolaget vidare.

5 RN:s bedömning

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att RN får meddela en revisor varning om han eller hon har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Om det är tillräckligt, får RN i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får revisorns godkännande eller auktorisation upphävas. Av fjärde stycket samma paragraf framgår att varning eller erinran inte får meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet.

A-son har den 31 augusti 2009 undertecknat en fullmakt för ett ombud att företräda honom i disciplinärendet. Han måste därför senast den dagen anses ha fått underrättelse i ärendet. Med hänsyn till detta prövar RN enbart de omständigheter som har inträffat efter den 31 augusti 2004. Revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 2003 daterades den 7 juni 2004. RN finner därför inte anledning att pröva revisionerna av G-bolaget avseende räkenskapsåret 2003 och tidigare räkenskapsår.

Den redovisade andelen i E-bolaget utgjorde räkenskapsåren 2004–2008 omkring nio procent av G-bolagets totala redovisade tillgångar, och andelens redovisade värde översteg det redovisade egna kapitalet i G-bolaget. Med hänsyn till dessa förhållanden framstår den redovisade andelen som en väsentlig post för A-son att granska.

Det framgår av dokumentationen att posten tilldrog sig A-sons uppmärksamhet vid revisionerna. För vart och ett av de här aktuella räkenskapsåren innehåller dokumentationen noteringar om att det bedömdes råda osäkerhet om ägarförhållandena och att det därför ansågs finnas behov av att kontrollera aktieboken men att sådan kontroll inte hade kunnat ske.

A-son har hänvisat till att han har granskat ett avtal från februari 2002 avseende överlåtelse av aktier i E-bolaget. Att döma av detta avtal överläts 200 aktier i E-bolaget antingen till G-bolaget eller till dess ägare. Utifrån avtalet går det dock inte att dra några slutsatser om vem av G-bolaget och ägaren som förvärvade aktierna eller om båda förvärvade aktier och i så fall med vilken fördelning. A-son har också hänvisat till granskningen av ett banksättningskvitto. Kvittot kan dock inte anses verifiera att G-bolaget hade förvärvat några aktier utan tyder närmast på att det var ägaren personligen som förvärvade aktierna, eftersom det var denne som angavs som insättare på kvittot och inte G-bolaget. Inte heller av det bolagsstämmoprotokoll som A-son har hänvisat till går det enligt RN:s mening att dra några säkra slutsatser om G-bolagets eventuella innehav av aktier i E-bolaget.

Sammantaget finner RN, mot bakgrund av de i föregående stycke beskrivna förhållandena och den omständigheten att någon aktiebok i E-bolaget inte kunde företes, att det under de fem aktuella räkenskapsåren måste anses ha rått sådan osäkerhet om G-bolagets redovisade innehav av aktier i E-bolaget att A-son inte hade grund för att godta redovisningen i denna del. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Det förhållandet att han i sina

revisionsberättelser reserverade sig beträffande värdet av andra väsentliga tillgångsposter medför ingen annan bedömning.

Av 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen följer att revisorn ska anmärka i sin revisionsberättelse bland annat om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har handlat i strid med nämnda lag. Av 25 kap. 13 § samma lag följer att styrelsen genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen enligt 15 § samma lag kalla till bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation, s.k. första kontrollstämma. För det fall att den kontrollbalansräkning som framläggs vid den första kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet vid tiden för stämman uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget ska gå i likvidation, följer av 16 § samma lag att bolagsstämman inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt ska pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation, s.k. andra kontrollstämma. Vidare följer av 17 § nämnda lag att allmän domstol ska besluta att bolaget ska gå i likvidation bland annat om den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid den andra kontrollstämman inte utvisar att det egna kapitalet, beräknat enligt 14 §, uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet. Styrelsen är i så fall skyldig att ansöka om bolagets försättande i likvidation inom två veckor från den andra kontrollstämman.

RN konstaterar att G-bolagets styrelse i strid med 25 kap. 17 § aktiebolagslagen har underlåtit att ansöka om att bolaget skulle försättas i likvidation, trots att den kontrollbalansräkning som framlades vid den andra kontrollstämman utvisade ett negativt eget kapital. Styrelsen har därmed inte följt vad som föreskrivs i aktiebolagslagen. A-son skulle ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ska upplysningar lämnas i årsredovisningens förvaltningsberättelse om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. RN konstaterar att det i G-bolaget under räkenskapsåret 2008 upprättades först en kontrollbalansräkning per den 31 december 2007, vilken behandlades vid en första kontrollstämma i mars 2008. Därefter upprättades en kontrollbalansräkning avseende förhållandena per den 31 augusti 2008, vilken behandlades vid en andra kontrollstämma i september 2008. Det förhållandet att två kontrollbalansräkningar hade upprättats och stämmobehandlats under räkenskapsåret skulle ha omnämnts i förvaltningsberättelsen i G-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008. I denna omnämns emellertid endast att en kontrollbalansräkning hade upprättats och behandlats vid en bolagsstämma i mars 2008, vilket måste anses vara missvisande. A-son skulle ha uppmärksammat denna brist och påtalat för styrelsen att rättelse skulle ske. Även genom sin underlåtenhet att göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son genom vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist, enhetschefen Bertil Sjöo och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit

direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.