

D 12

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (bolaget) och har därför öppnat detta disciplinärende. Bolaget bedriver konsultverksamhet avseende företagsorganisation.

RN har tagit del av A-sons dokumentation över revisionen för räkenskapsåren 1 juli 2008–30 juni 2009 och 1 juli 2009–30 juni 2010. RN:s utredning avseende räkenskapsåret 2008/09 har bl.a. omfattat hans granskning av information i förvaltningsberättelsen och hans agerande med anledning av att bolagets eget kapital har varit negativt. Utredningen har även omfattat räkenskapsåret 2009/10 och hans ansträngningar att från bolagets styrelse erhålla årsredovisning samt övrigt räkenskapsmaterial för granskning.

2 Räkenskapsåret 2008/09

Av A-sons dokumentation avseende räkenskapsåret 2008/09 framgår att bolaget bytte ägare den 30 december 2008. I samband med överlåtelsen ändrade bolaget firma och verksamhet. Att firmanamnet och verksamheten ändrats framgår inte av förvaltningsberättelsen. Av stämmoprotokoll från den extra bolagsstämman som hölls den 30 december 2008 framgår att bolaget även bytte styrelse i samband med ägarbytet. Den nye ägaren blev ensam styrelseledamot. Av samma protokoll framgår att A-son valdes till revisor för bolaget på stämman. Av dokumentationen framgår också att bolaget under räkenskapsåret fick ett aktieägartillskott om 15 163 kr.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret framgår att bolagets eget kapital per balansdagen uppgick till 95 598 kr. Vid föregående räkenskapsårs balansdag uppgick det egna kapitalet till minus 18 147 kr. Den förändring av bolagets eget kapital som är utöver årets resultat har inte specificerats i årsredovisningen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son uppmärksammade denna brist eller påtalade att rättelse skulle ske. Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr. A-son lämnade en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/09 som avviker från standardutformningen. I revisionsberättelsen uttalade han att "[b]olaget är likvidationspliktigt enligt aktiebolagslagen kapitel 25. Styrelsen driver därför verksamheten vidare under personligt ansvar". Han har i revisionsberättelsen uttalat att årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554).

I A-sons dokumentation finns ett stämmoprotokoll, daterat den 28 april 2009, avseende ett intressebolag till bolaget. Enligt protokollet beslutades det om vinstutdelning om 300 kr per aktie. Av en handskriven anteckning på protokollet framgår att detta innebar en vinstutdelning om 100 000 kr till bolaget.

A-son har anfört följande.

Han registrerades som revisor i bolaget den 2 mars 2009. Vid planeringen av revisionen av räkenskapsåret 2008/09 och i sin riskanalys utgick han från att bolaget i praktiken inte hade bedrivit någon verksamhet. Den huvudsakliga intäkten det året utgjordes av en utdelning om 100 000 kr från ett intressebolag som förvärvades under räkenskapsåret. Bolagets kostnader var ytterst begränsade. Bolaget saknade kundfordringar, leverantörsskulder och anställda.

Styrelsen valde att vara kortfattad i förvaltningsberättelsen. Mot bakgrund av riskbedömningen drog han slutsatsen att den information som lämnades i förvaltningsberättelsen var

tillräcklig för förståelsen av årsredovisningens innehåll i övrigt och för att ge en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Vidare bedömde han att avsaknaden av specifikation av förändringen i bolagets eget kapital, vilket förutom årets resultat utgjordes av aktieägartillskott om 15 163 kr, inte utgjorde ett sådant väsentligt fel att han behövde anmärka på detta i sin revisionsberättelse.

Han påtalade inte särskilt för bolagets nya styrelse att det förelåg en skyldighet att upprätta en kontrollbalansräkning. Skälet till detta var att den nye ägaren hade fått kännedom om denna skyldighet redan när han köpte bolaget och en passus om likvidationsskyldigheten togs också in i aktieöverlåtelseavtalet. Vidare kände den redovisningskonsult som biträdde bolaget till reglerna kring kontrollbalansräkning och kraven på när en sådan ska upprättas.

Under våren 2009 fick bolaget, ovan nämnda, utdelning om 100 000 kr. Bolagets eget kapital hade dock varit förbrukat till mer än hälften under en följd av år när han utsågs till revisor och var inte till fullo återställt på balansdagen den 30 juni 2009. Styrelsen bedrev verksamheten under personligt ansvar, eftersom den i strid med aktiebolagslagens regler varken hade upprättat kontrollbalansräkning eller låtit försätta bolaget i likvidation.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt andra stycket 2 i samma paragraf ska även händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut tas upp i förvaltningsberättelsen.

Bolaget gjorde en betydande ändring av sin firma och bytte inriktning på sin verksamhet under räkenskapsåret utan att det angavs i förvaltningsberättelsen. Sådana ändringar under innevarande räkenskapsår är enligt RN:s mening händelser som är av väsentlig betydelse och som ska tas upp i förvaltningsberättelsen enligt den ovan nämnda bestämmelsen.¹ A-son skulle ha påtalat för styrelsen att denna information skulle tas in i förvaltningsberättelsen och om detta inte hörsammades skulle han ha upplyst om ändringarna i sin revisionsberättelse. Det som A-son har anfört om att förvaltningsberättelsen ger tillräcklig förståelse av årsredovisningens innehåll föranleder inte någon annan bedömning. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

Av 5 kap. 14 § andra stycket årsredovisningslagen framgår att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras. Uppgiften ska enligt 5 kap. 1 § första stycket nämnda lag lämnas i en not eller, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, direkt i balansräkningen eller resultaträkningen. Under räkenskapsåret hade bolagets eget kapital ändrats. Bolaget hade fått ett aktieägartillskott om 15 163 kr. Ändringen av bolagets eget kapital har dock inte specificerats i not eller på annat sätt i årsredovisningen. På grund av avsaknaden av en sådan specifikation är det inte möjligt att av årsredovisningen följa förändringen av eget kapital sedan utgången av räkenskapsåret 2007/08. Eftersom kravet på specifikation följer av årsredovisningslagen, måste revisorn påtala den konstaterade bristen i årsredovisningen för styrelsen och, om styrelsen då inte kompletterar årsredovisningen, upplysa om bristen i revisionsberättelsen. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

Vid början av räkenskapsåret 2008/09 var bolagets registrerade aktiekapital till mer än hälften förbrukat. Av 25 kap. 13 § aktiebolagslagen framgår att styrelsen i denna situation genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning. Detta hade inte skett i det aktuella bolaget.

¹ Se RN:s beslut den 6 februari 2003 i ärende dnr 2000-1376 och den 29 april 1999 i ärende dnr 1997-735 (referat D 3/03 och D 5/99).

Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen. Revisorn är således skyldig att göra anmärkning i revisionsberättelsen om han eller hon finner att styrelsen har underlåtit att upprätta en kontrollbalansräkning, trots att den enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen har varit tvungen att göra detta. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot 25 kap. 13 § aktiebolagslagen.²

Av god revisionsred följer att en revisor ska påtala för styrelsen i ett bolag där skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning har inträtt om denna skyldighet. Om revisorns uppmaning inte följs, ska revisorn enligt den ovan nämnda bestämmelsen i 9 kap. aktiebolagslagen göra en anmärkning i revisionsberättelsen.³

A-son har uppgett att han inte påtalade för bolagets nye ägare, som ensam utgjorde bolagets styrelse, om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning, eftersom denne hade fått kännedom om denna skyldighet i samband med köpet av bolaget. Han har även uppgett att den redovisningskonsult som biträdde bolaget kände till bestämmelserna om upprättande av kontrollbalansräkning.

Eftersom den nya styrelsen inte upprättade någon kontrollbalansräkning, trots att en skyldighet att göra detta förelåg, skulle A-son ha påtalat förhållandet för bolagets nya styrelse innan han anmärkte på underlåtenheten i revisionsberättelsen enligt 9 kap 33 § aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred. Vad han har anfört om att bolagets nya ägare och bolagets redovisningskonsult kände till att en kontrollbalansräkning måste upprättas föranleder inte någon annan bedömning.

RN konstaterar vidare att den upplysning som A-son förde in i revisionsberättelsen anger att bolaget var likvidationspliktigt enligt aktiebolagslagens kapitel 25 och att styrelsen därför drev verksamheten vidare under personligt ansvar. Att i en revisionsberättelse endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är emellertid inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts. A-son skulle därför ha anmärkt att såväl bolagets gamla som nya styrelse hade handlat i strid med aktiebolagslagen genom att inte upprätta en kontrollbalansräkning och låta en revisor granska denna.⁴ Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionsred.

3 Räkenskapsåret 2009/10

Av dokumentationen avseende räkenskapsåret 2009/10 framgår att A-son per e-post den 25 januari 2011 underrättade ställföreträdaren för bolaget att det skulle bli svårt att slutföra revisionen före den 31 januari 2011 och att bolaget riskerade förseningsavgifter. Han skickade en påminnelse per e-post den 10 februari 2011. Ställföreträdaren meddelade A-son per e-post den 11 mars 2011 att årsredovisningen var klar. En tid efter det att revisionsarbetet hade påbörjats skickade A-son en underrättelse om brottsmisstanke enligt 9 kap. 43 § aktiebolagslagen till bolagets styrelse och därefter en underrättelse till åklagare med anledning av bl.a. brister i inkomstredovisningen. Underrättelsen föranledde honom att avgå som revisor i bolaget och revisionen kom därför inte att slutföras.

A-son har anfört följande.

Verksamheten i bolaget var mycket begränsad och räkenskapsmaterialet omfattade endast cirka 50 verifikationer. Under hösten 2010 erinrade han muntligen ställföreträdaren för bolaget

² Se t.ex. RN:s beslut den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504 (referat D 30/07 i RN:s praxissamling).

³ Se t.ex. RN:s beslut den 22 mars 2007 i ärende 2006-1590 och 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 (referat D 16/07 och D 43/10 i RN:s praxissamling).

⁴ Se t.ex. det angivna beslutet i not 1 och RN:s beslut den 18 september 2009 i ärende dnr 2009-437 (referat D 30/09 i RN:s praxissamling).

att det var dags att ge in årsredovisning och räkenskapshandlingar för revision av räkenskapsåret 2009/10. Han är verksam på en liten ort varför han ibland, till exempel i samband med lunch, mötte ställföreträdaren och växlade några ord med denne. Han påtalade då bl.a. att han ville ha in räkenskapshandlingarna för revision. Ställföreträdaren, som är ensam ägare och styrelseledamot, var väl medveten om de regler som gäller och om sitt ansvar som styrelseledamot. Han fann därför inte anledning att framställa ytterligare krav på att få in handlingarna förrän efter årsskiftet. Den 11 mars 2011 fick han veta att den första versionen av årsredovisningen var färdigställd.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen 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. Bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009/10 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 31 december 2010.

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 bolaget upprättat 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 uppmärksamma bolagets styrelse på dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga påpekanden inte hörsammas, bör revisorn skriftligen erinra styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.⁵

A-son har i sina svar till RN uppgett att han under hösten 2010 muntligen påtalade för bolagets ställföreträdare att han ville ha in dess årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial. Han har inte kunnat ange när sådan kontakt togs men det kan konstateras att de eventuella muntliga kontakter som han hade med ställföreträdaren inte föranledde att handlingarna kom honom till handa under år 2010. Först den 25 januari 2011, knappt en månad efter det att årsredovisningen och revisionsberättelsen enligt lag skulle ha varit färdigställda, tog han skriftligen kontakt med bolagets ställföreträdare. Detta var enligt RN:s uppfattning alltför sent.

Genom att inte förrän den 25 januari 2011 skriftligen uppmana bolagets styrelse att överlämna årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial har A-son åsidosatt god revisionssed. Det han uppgett om verksamhetens och räkenskapsmaterialets omfattning samt att styrelseledamoten var medveten om de regler som gäller och det ansvar som åligger en styrelseledamot föranleder inte någon annan bedömning.

4 Sammanfattande bedömning

A-son har åsidosatt sina skyldigheter genom att räkenskapsåret 2008/09 inte påtala för styrelsen att information om att bolaget hade bytt firma och verksamhet skulle tas in i förvaltningsberättelsen eller upplysa om detta i revisionsberättelsen. Han har vidare åsidosatt god revisionssed genom att i revisionsberättelsen inte upplysa om att styrelsen inte hade specificerat den förändring som hade skett av bolagets eget kapital jämfört med föregående år. Han har vidare åsidosatt god revisionssed genom att under räkenskapsåret inte påtala för den nya styrelsen att den var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning och låta en revisor granska

⁵ Se t.ex. RN:s beslut den 22 september 2011 i ärende dnr 2010-491.

denna och genom att i revisionsberättelsen för detta räkenskapsår endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler utan att ange att styrelsen därigenom hade handlat i strid med aktiebolagslagen. Vad gäller räkenskapsåret 2009/10 har han åsidosatt god revisionsred genom att inte vidta tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla räkenskapsmaterial i tid. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att en erinran är en tillräcklig åtgärd.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, skattejuristen Kerstin Nyquist och docenten Gustaf Sjöberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson och avdelningsdirektören Kári Ólafsson som föredragit ärendet.