

LR: dom 2003-05-06, mål nr 20683-02

KamR: dom 2004-05-18, mål nr 3878-03

## **D 29/02**

Revisorsnämnden (RN) har öppnat ett disciplinärende mot auktoriserade revisorn A-son sedan nämnden uppmärksammat vissa omständigheter angående ett aktiebolag som denne förvärvat, dnr 2000-1278. Vidare har Ekobrottsmyndigheten inkommit med en anmälan mot A-son, dnr 2001-888.

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 discipliningripande 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 ärenden de äldre bestämmelserna.

### **Dnr 2000-1278**

A-son var fram till den 27 november 1998 vald revisor i ett aktiebolag. Den 16 december 1998 förvärvade han samtliga aktier i bolaget. Samtidigt övertog han den tidigare ägarens fordringar på bolaget, vilka uppgick till 479 000 kr. A-son betalade 25 000 kr för aktierna och en krona för fordringarna. Sedan oktober 1999 har han förlagt viss del av sin revisionsverksamhet i bolaget. Bolaget har i samtliga bokslut sedan den 31 augusti 1997 redovisat negativt eget kapital. Den 11 mars 1998 upprättade bolaget en kontrollbalansräkning enligt vilken bolagets aktiekapital var förbrukat. Vid en extra bolagsstämma den 15 mars 1998 beslöts att bolagets verksamhet trots detta skulle fortsätta. Den 7 mars 2002 upprättades en kontrollbalansräkning som utvisade att aktiekapitalet var återställt.

A-son har uppgett följande. I samband med granskningen av bolagets bokslut per den 31 augusti 1998 fick han en förfrågan om att förvärva bolaget. För att undvika jäv avgick han på ordinarie bolagsstämma innan han inledde förhandlingar med bolaget om förvärv. Bolaget köptes som ett led i ett generationsskifte i den revisionsbyrå i vilken han är delägare. Det kändes moraliskt riktigt att ta hand om bolaget eftersom det skulle ha medfört kostnader för det allmänna om bolaget istället försatts i konkurs. Samtidigt med förvärvet av aktierna övertog han även den tidigare ägarens fordringar på bolaget så att de inte skulle kunna göras gällande av någon utomstående. Senare betalade bolaget hela det övertagna fordringsbeloppet till honom. Därvid uppkom för A-son en realisationsvinst som han deklarerade som inkomst av kapital. Av den ansamlade förlust som fanns i bolaget vid tiden för förvärvet i december 1998 utnyttjade han 187 000 kr för förlustavdrag. – På A-sons egen inrådan upprättade bolagets dåvarande ledning en kontrollbalansräkning den 11 mars 1998. De tidsfrister inom vilka de övriga i 13 kap. aktiebolagslagen (1975:1385) föreskrivna åtgärderna skulle vidtas hade löpt ut innan han förvärvade aktierna i bolaget. Han valde att driva bolaget vidare med personligt betalningsansvar under tiden då bolagets eget kapital var förbrukat. Bolaget var aldrig på obestånd under denna tid.

RN gör följande bedömning.

A-son har förvärvat dels ett aktiebolag i vilket han dessförinnan varit vald revisor, dels fordringar på samma bolag. Han har sedan förvärvet av aktiebolaget varit ensam styrelseledamot i bolaget. Genom att förlägga viss del av sin revisionsverksamhet i bolaget har A-son privat tillgodogjort sig en vinst på de förvärvade fordringarna samt använt sig av de skattemässiga fördelar som följer av det förvärvade bolagets ansamlade förlustavdrag.

Enligt 18 § lagen (1995:528) om revisorer får en revisor inte till fördel för sig själv använda uppgifter som han erhållit i sin yrkesutövning. Detsamma föreskrivs numera i 26 § revisorslagen (2001:883). A-son har i egenskap av vald revisor haft insyn i bolaget och därmed kännedom om de skattemässigt fördelaktiga möjligheter till uttag av vinster från revisionsverksamheten som erbjudits genom förvärv av bolaget och den tidigare ägarens fordringar på bolaget. Han har fått erbjudandet att förvärva bolaget och fordringarna av bolagets ägare i samband med utövandet av sitt uppdrag som revisor i bolaget. RN finner därmed att A-son i strid med 18 § lagen (1995:528) om revisorer till fördel för sig själv har utnyttjat sådan vetskaper som han erhållit i egenskap av vald revisor i bolaget. Han har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vid tiden för A-sons förvärv av bolaget var det egna kapitalet i bolaget negativt. Detta förhållande kvarstod vid de tre påföljande boksluten den 31 augusti 1999, den 31 augusti 2000 och den 31 augusti 2001. Bestämmelser rörande likvidationsplikt för aktiebolag, för vilkas aktiekapital bristande täckning föreligger, återfinns såvitt avser tiden före den 1 januari 2002 i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Såvitt avser tiden efter den 1 januari 2002 återfinns i huvudsak motsvarande bestämmelser i 13 kap. 12–19 §§ aktiebolagslagen. Vad gäller de tidigare gällande bestämmelserna framgår av 13 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen 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 bolagsstämman 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 kursivering]”. 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, 4 uppl. 2000 s. 90 f).

RN konstaterar att aktiebolagslagens bestämmelser enligt sin lydelse inte ger styrelsen någon valmöjlighet om det konstateras att det egna kapitalet är förbrukat och inte kan återställas inom föreskriven tid. Bolaget skall i så fall försättas i likvidation. Vid tidpunkten för A-sons förvärv av bolaget hade det förflutit cirka nio månader sedan bolaget upprättat en kontrollbalansräkning enligt vilken det egna kapitalet var förbrukat samt hänskjutit frågan om likvidation till bolagsstämman. Någon ytterligare kontrollbalansräkning hade därefter inte upprättats under dessa nio månader. Bolaget var därmed likvidationspliktigt vid förvärvstidpunkten. Först i mars 2002 upprättades en kontrollbalansräkning enligt vilken det egna kapitalet återställdes. A-son, som varit ensam styrelseledamot i bolaget, har under tiden däremellan inte tillsett att bolaget försattes i likvidation. RN finner att A-son genom ovan angivna underlåtenhet har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## Dnr 2001-888

Av Ekobrottsmyndighetens anmälan samt övriga handlingar i ärendet framgår följande. A-son var vald revisor i ett aktiebolag som drev kioskrörelse. Bolagets redovisade omsättning räkenskapsåret den 1 september 1998–31 augusti 1999 uppgick till 70 000 kr. I juni 1999 såldes bolagets inventarier och varulager. Försäljningsintäkten om 550 000 kr redovisades emellertid varken i den löpande bokföringen eller i den av styrelsen avgivna årsredovisningen för räkenskapsåret 1998/99. A-son anmärkte i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret i fråga på underlåtenheten att redovisa den aktuella försäljningen samt på vissa andra brister. Han avstyrkte fastställande av resultaträkningen och balansräkningen samt förslaget till resultatbehandling. I revisorspåteckningen på årsredovisningen har han angett: ”I revisionsberättelsen har påpekanden gjorts”. Det framgår inte av revisorspåteckningen att fastställande av resultaträkning och balansräkning avstyrkts. Årsredovisningen inkom till Patent- och registreringsverket den

15 november 2000. Sedan Skattemyndigheten i W-stad den 11 januari 2001 gjort en anmälan till Ekobrottsmyndigheten om brottsmisstanke avseende den oredovisade försäljningen inleddes förundersökning mot bolagets styrelseledamot, som den 14 december 2001 dömdes av W-stads tingsrätt till ansvar för bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Ekobrottsmyndigheten har ifrågasatt om inte A-son borde ha agerat enligt bestämmelserna i 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen om revisorers skyldighet att anmäla brottsmisstanke.

A-son har uppgett följande. Årsredovisningen avgavs den 14 november 2000 sedan Patent- och registreringsverket hotat med tvångslikvidation om inte årsredovisning ingavs till myndigheten senast den 15 november 2000. Först vid revisionen av årsredovisningen fick han klart för sig att bolaget inte redovisat den aktuella försäljningen. Bolagets redovisningskonsult förklarade för honom att felaktigheten skulle rättas och att en ny årsredovisning skulle upprättas senare. Då bolaget emellertid var i tidsnöd ingavs den felaktiga årsredovisningen till Patent- och registreringsverket för att undgå tvångslikvidation. Han anser att reglerna om revisorers skyldighet att agera enligt 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen inte var tillämpliga i det aktuella fallet eftersom det inte rädde någon tvekan om att felet skulle rättas till och ny årsredovisning skulle upprättas. Detta hann emellertid inte ske innan Ekobrottsmyndighetens brottsutredning inleddes.

RN gör följande bedömning.

I 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen föreskrivs att en revisor skall vidta vissa åtgärder om det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för ett bolags verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i bestämmelsen angivna brott. Enligt 10 kap. 39 § aktiebolagslagen skall revisorn utan oskäligt dröjsmål underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Sådan underrättelse kan dock underlåtas om det kan antas att styrelsen inte skulle vidta några skadeförebyggande åtgärder med anledning av underrättelsen eller en underrättelse av annat skäl framstår som meningslös eller stridande mot syftet med underrättelseskyldigheten. Vidare följer av 40 § samma kapitel att revisorn, senast två veckor efter det att underrättelse enligt 39 § skett, skall avgå från sitt uppdrag och i samband därmed i en särskild handling till åklagare redogöra för brottsmisstanken. Skyldigheten att avgå från uppdraget och underrätta åklagare gäller inte 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 polismyndighet eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt. Av förarbetena till nämnda bestämmelser framgår att en revisor bör få viss tid på sig för att undersöka misstanken men att anmälan dock bör ske så snart som möjligt efter det att misstanken uppkommit eftersom det ger större

möjligheter att förhindra att brottsligheten skadar bolaget eller dess intressenter (prop. 1987/98:99, sid. 156, 161).

Bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken och försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (1971:69) ingår bland de brott som omfattas av revisorers anmälningsskyldighet enligt 10 kap. 38 § aktiebolagslagen. W-stads tingsrätt konstaterade i den ovan nämnda domen att bolagets styrelseledamot genom underlåtenheten att redovisa den aktuella försäljningsintäkten gjort sig skyldig till de nämnda brotten. RN finner att A-son haft skäl att misstänka att bolagets styrelseledamot gjort sig skyldig till sådant brott som avses i 10 kap. 38 § aktiebolagslagen. Som ovan anförts bör revisorer få viss tid på sig för överväganden innan åtgärder vidtas. I förevarande fall har det dock förflutit nästan två månader från det att den oriktiga årsredovisningen ingavs till Patent- och registreringsverket till det att skattemyndigheten gjorde anmälan till Ekobrottsmyndigheten. Under denna tid har bolagets styrelse inte vidtagit någon åtgärd till rättelse. RN finner att A-son redan innan skattemyndighetens anmälan gjordes borde ha vidtagit de i 10 kap. 39–40 §§ aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

En revisor som vid revision i ett aktiebolag finner att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas skall enligt 10 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen anteckna detta på årsredovisningen. A-son har i sin revisionsberättelse för det aktuella bolaget avstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Han har dock inte angett detta i revisorspåteckningen på årsredovisningen utan endast angett att påpekanden gjorts. Genom denna underlåtenhet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har till fördel för sig själv i strid med lag utnyttjat sådan vetskap som han erhållit i egenskap av vald revisor i ett aktiebolag. Han har även under lång tid drivit revisionsverksamhet i ett aktiebolag trots att bolaget var likvidationspliktigt. Vidare har han underlåtit att vidta föreskrivna åtgärder i anledning av brott som begåtts i ett aktiebolag. Slutligen har han gjort en ofullständig revisorspåteckning på ett aktiebolags årsredovisning. RN finner att A-son genom vad som här beskrivits allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.