

## D 28/06

### 1 Inledning

#### 1.1 Skrivelse från Skatteverket

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande godkände revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i tre bolag, fjällbolaget (moderbolag) och de helägda dotterbolagen **hotellbolaget** och **introbolaget**. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i de två dotterbolagen. Av underrättelsen framgår att A-son var vald revisor i dessa två bolag för räkenskapsåren 2002 och 2003. Hotellbolaget bedrev hotell- och restaurangverksamhet. Introbolaget hade under senare år inte bedrivit någon verksamhet. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2002 och 2003 avseende de båda bolagen. Härutöver har RN från Bolagsverket tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för introbolaget avseende åren 1999–2001.

#### 1.2 Hotellbolaget

Hotellbolagets eget kapital uppgick per balansdagen den 31 december 2002 till minus 8 000 kr och per balansdagen den 31 december 2003 till minus 453 000 kr. I den årsredovisning för år 2002 som inkommit till Patent- och Registreringsverkets bolagsavdelning (numera Bolagsverket vilken beteckning används nedan) har i förvaltningsberättelsen inte lämnats någon kommentar till det negativa egna kapitalet. Inte heller framgår om någon kontrollbalansräkning hade upprättats. I A-sons dokumentation finns emellertid en annan version av årsredovisningen för år 2002. I denna andra version sägs i förvaltningsberättelsen att en kontrollbalansräkning hade upprättats per den 31 december 2002 och att denna inte utvisade att det registrerade aktiekapitalet var intakt. Vidare uppges att en bolagsstämma hade beslutat att driva bolaget vidare och att en ny kontrollbalansräkning skulle upprättas per den 31 augusti 2003. Det anges dock inte när en eventuell stämma skulle ha hållits. I A-sons dokumentation för åren 2002 och 2003 finns inte något revisorsyttrande som visar att granskning skett av en kontrollbalansräkning och inte heller protokoll från någon kontrollstämma. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte efterfrågat vare sig kontrollbalansräkning att granska eller protokoll från någon stämma.

I A-sons dokumentation för år 2002 har han på ett dokument avseende eget kapital noterat att eget kapital var förbrukat och att en kontrollbalansräkning skulle upprättas per den 31 augusti 2003. A-son har i en skrivelse till styrelsen, daterad den 25 juni 2003, påpekat att styrelsen var skyldig att upprätta en kontrollbalansräkning.

I förvaltningsberättelsen för år 2003 konstaterades att "bolagets registrerade aktiekapital [var] förbrukat". Vidare informerades om att bolaget den 22 april 2004 hade begärt ett rekonstruktionsförfarande hos tingsrätten och att förfarandet beräknades vara avslutat under hösten 2004. Av årsredovisningen framgår inte om någon andra kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son har i sin dokumentation för år 2003 antecknat att hotellbolaget saknade fritt eget kapital. I en skrivelse till styrelsen, daterad den 4 juli 2004, har han konstaterat att aktiekapitalet fortfarande var helt förbrukat och att någon kontrollbalansräkning inte hade upp-

rättats per den 31 augusti 2003. Vidare framgår av A-sons anteckningar att rekonstruktionen inte var klar vid tidpunkten för hans revision.

A-son har i sina revisionsberättelser för åren 2002 och 2003 anmärkt på att skatter och avgifter inte hade erlagts i rätt tid. I övrigt finns i hans revisionsberättelser inga avvikelser från standardutformningen.

### *1.3 Introbolaget*

Introbolagets eget kapital uppgick samtliga balansdagar åren 1999–2003 till minus 1,1 mnkr. I förvaltningsberättelserna har inte för något av åren lämnats några kommentarer i denna fråga. Inte heller framgår om någon kontrollbalansräkning hade upprättats. I årsredovisningarna har informerats om att verksamheten hade avyttrats år 1999 och att bolaget därefter var vilande. A-son har i samtliga revisionsberättelser konstaterat att bolagets registrerade aktiekapital (100 000 kr) var förbrukat. Han har i revisionsberättelserna för åren 1999 och 2000 informerats om att ”styrelsen har gjorts uppmärksam på ansvar enligt reglerna i 13 kap. 2 § ABL”. I sina revisionsberättelser för åren 2001 och 2002 har A-son uttalat att han ”vill göra styrelsen uppmärksam på reglerna i aktiebolagslagen 13 kap. 12 §”. I revisionsberättelsen för år 2003 har han uttalat att ”styrelsen har gjorts uppmärksam på ansvar enligt reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen”.<sup>1</sup>

## **2 A-sons yttranden**

### *2.1 Kontrollbalansräkningar och likvidation*

Vad först gäller **hotellbolaget** har A-son anfört att styrelsen ”ganska snabbt i början av 2003” konstaterade att aktiekapitalet var förbrukat till mer än hälften och att några justeringar av den upprättade balansräkningen inte var aktuella. Han har i sina yttranden till RN först hänvisat till vad som anges i årsredovisningens förvaltningsberättelse för år 2002, nämligen att styrelsen hade upprättat en kontrollbalansräkning som var identisk med årsredovisningens balansräkning men att styrelsen inte till honom hade överlämnat någon formell kontrollbalansräkning för granskning. Han har tillagt att han på grund av denna skrivning i förvaltningsberättelsen inte fann grund för att anmärka på att någon ”kontrollbalansräkning ej upprättats under 2002”. A-son har medgett att han inte har tagit del av något protokoll från den i förvaltningsberättelsen påstådda extra stämman vid vilken kontrollbalansräkningen per den 31 december 2002 skulle ha behandlats.

A-son har i senare yttranden till RN förtydligt att den balansräkning som upprättades per den 31 december 2002 betraktades som den första kontrollbalansräkningen. Han har därvid uppgett följande: ”Den är underskriven av styrelsen och bestyrkt av mig genom min revisionsberättelse.”

<sup>2</sup> A-son har tillagt att han ”idag” finner att han har ”brustit genom att inte anmärka i den revisionsberättelse som [han] lämnade i juni 2003”.

Den omständigheten att A-son i en skrivelse till styrelsen, daterad den 25 juni 2003, påtalade skyldigheten att upprätta en kontrollbalansräkning trots att en sådan, enligt hans egna uppgifter, redan hade upprättats har han förklarat med att hans formulering i brevet till styrelsen blev

---

<sup>1</sup> A-sons hänvisningar avser 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) som gällde före den 1 januari 2006. Motsvarande bestämmelser finns numera i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551).

<sup>2</sup> Såväl årsredovisningen som A-sons revisionsberättelse för år 2002 är daterad den 30 juni 2003. Även bolagsstämmoprotokollet är daterat samma dag.

otydlig och kom till efter en diskussion med styrelsen om skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkningar i två steg. Det är dessa regler som han säger sig ha försökt förklara i sin skrivelse och att skrivningen har syftat på den andra kontrollbalansräkningen.

Vad gäller år 2003 har A-son uppgett att eftersom bolaget sedan april 2004 var under rekonstruktion vidtog han inga särskilda åtgärder på grund av att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Han ansåg tvärtom att frågan om kontrollbalansräkning var överspelad och har hänvisat till att det av förvaltningsberättelsen för år 2003 framgår att bolaget hade inlett ett rekonstruktionsförfarande.

Vad avser **introbolaget** har A-son till RN uppgett att detta bolag hade upprättat endast en kontrollbalansräkning, nämligen per den 31 augusti 1997. A-son har anfört att han genom sina i avsnitt 1.3 återgivna skrivelser i revisionsberättelserna för introbolaget anser sig ha uppfyllt god revisionsred och har hänvisat till en skrivning i FAR:s Revisionsprocessen, samlingsvolymen 2004,<sup>3</sup> i vilken sägs följande: ”Om revisorn finner att bolagsstämman har att behandla frågan om bolaget skall träda i likvidation bör han i sin revisionsberättelse upplysa om detta.” På grund härav har han ansett det tillräckligt att i sina revisionsberättelser endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler. A-son har i ett senare yttrande tillagt att han numera är medveten om att god revisionsred innebär att revisorn skall anmärka i sin revisionsberättelse om styrelsen inte har följt aktiebolagslagens regler.

## *2.2 Flera versioner av årsredovisningar*

Som framgått ovan är den version av hotellbolagets årsredovisning för år 2002 som insänts till Bolagsverket inte densamma som den som finns i A-sons dokumentation. A-son har uppgett att det av den version av årsredovisning som han ”skrivit under” och som finns i hans akt framgår att kontrollbalansräkning hade upprättats. Att en annan version finns hos Bolagsverket har han förklarat med att ”insändandet ombesörjdes av en sommarvikarie” men att ansvaret är hans.

## **3 RN:s bedömning**

### *3.1 Tillämpliga lagrum*

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 disciplinering 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 såvitt bedömningen avser tid före den 1 januari 2002.

### *3.2 Revisorns rapportering när ett bolags eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet*

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionsred kräver, dels granska bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Revisorn skall, inom ramen för

---

<sup>3</sup> FAR:s Samlingsvolym 2004 del II, sid. 638. Samma formulering fanns även åren 2002 och 2003.

förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bl.a. på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen (2005:551).<sup>4</sup> Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt aktiebolagslagens likvidationsregler. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast uppmärksamma styrelsen på aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts.

Enligt 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag i dess lydelse från och med den 1 januari 2002 skall styrelsen *genast* upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 13 § nämnda lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.<sup>5</sup> Visar denna balansräkning att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, skall styrelsen snarast möjligt hänskjuta frågan om bolaget skall träda i likvidation till en bolagsstämma. 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. I annat fall skall styrelsen, om inte bolagsstämman beslutar att bolaget skall träda i likvidation, ansöka om beslut om likvidation.

Som framgått ovan är de uppgifter som A-son har lämnat till RN om händelseförloppet otydliga och till vissa delar motsägelsefulla. A-son har efter kompletterande frågor från RN i yttranden lämnat en redogörelse för händelseförloppet som avser att förklara hans agerande. RN lägger dessa A-sons senare yttranden till RN till grund för sina överväganden nedan. I dessa har A-son hävdade att balansräkningen i den av styrelsen undertecknade årsredovisningen utgjorde en första kontrollbalansräkning och att denna var ”bestyrkt” av A-son genom att han undertecknade sin revisionsberättelse.

I ärendet förekommer två versioner av årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 med olika innehåll. Av utredningen i ärendet framgår att den version av årsredovisningen som har ingetts till Bolagsverket inte överensstämmer med den version som återfinns i A-sons dokumentation. A-son har förklarat detta med att en sommarvikarie skickade in fel version av årsredovisningen och att det är den som finns i hans dokumentation som han har ”skrivit under”. Med hänsyn till att det är den årsredovisning som återfinns i A-sons dokumentation som enligt A-son är den slutliga, lägger RN innehållet i denna till grund för den vidare bedömningen.<sup>6</sup>

I ärendet är utrett att **hotellbolagets** kapital var förbrukat per den 31 december 2002. Den version av hotellbolagets årsredovisning för år 2002 som finns i A-sons dokumentation innehåller uppgift om att kontrollbalansräkning hade upprättats per den 31 december 2002, vilken inte utvisade att det egna kapitalet var intakt, samt att bolagsstämman – således redan vid tidpunkten för årsredovisningens avgivande – hade beslutat att driva bolaget vidare och att en ny kontrollbalansräkning skulle upprättas per den 31 augusti 2003. Dessa uppgifter är inte förenliga med A-sons till RN redovisade uppfattning som innebär att det var den i den aktuella årsredovisningen intagna balansräkningen som utgjorde kontrollbalansräkning och att denna blev ”bestyrkt” av honom genom hans revisionsberättelse. A-son borde därför ha anmärkt på att förvaltningsberättelsen innehöll felaktiga uppgifter. Han borde därutöver i revisionsberättelsen ha uppgett att den av honom granskade balansräkningen var att anse som en kontrollbalans-

---

<sup>4</sup> Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 3 och 30 §§ i 1975 års aktiebolagslag.

<sup>5</sup> Före den 1 januari 2002 fanns motsvarande lydelse i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser finns numera i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen.

<sup>6</sup> Frågan om A-sons hantering av de olika versionerna av årsredovisningarna behandlas i avsnitt 3.3 nedan.

räkning och att denna skulle behandlas vid ordinarie stämma i bolaget, vilken samtidigt skulle utgöra första kontrollstämma. Vidare borde A-son ha anmärkt på att styrelsen inte hade uppfyllt kravet i aktiebolagslagen att *genast* upprätta en kontrollbalansräkning och låta revisorn granska denna trots att styrelsen redan under början av år 2003 uppenbarligen var medveten om att hotellbolagets eget kapital var förbrukat. Genom ovan relaterade underlåtelser har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller år 2003 finner RN att det faktum att bolaget var föremål för rekonstruktion inte innebar att styrelsens skyldighet enligt aktiebolagslagen bortföll. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse för år 2003 ha anmärkt på styrelsens underlåtenhet att inte upprätta en andra kontrollbalansräkning och inom åtta månader från den första kontrollstämman låta en andra kontrollstämma ta ställning till denna balansräkning.

Vad beträffar **introbolaget** har A-son uppgett att styrelsen år 1997 hade upprättat en kontrollbalansräkning. RN har inte haft anledning att närmare utreda huruvida kontrollstämmor hade hållits enligt reglerna i aktiebolagslagen. RN finner att aktiebolagslagens bestämmelser enligt sin ordalydelse inte ger styrelsen någon valmöjlighet om det konstateras att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet och inte kan återställas inom föreskriven tid. Styrelsen skall då ansöka om beslut om likvidation. Introbolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet varje år sedan år 1997. Styrelsen hade underlåtit att följa aktiebolagslagens regler om tvångslikvidation varför styrelseledamöterna därmed hade blivit personligen betalningsansvariga. Som framgått ovan har A-son nöjt sig med att under åren 1999–2003 ”göra styrelsen uppmärksam på” reglerna i 13 kap. 2 § (före år 2002) respektive 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag. A-son skulle i sina revisionsberättelser för introbolaget beträffande de här aktuella åren i stället ha anmärkt på att styrelsen inte hade iakttagit aktiebolagslagens likvidationsregler. Han skulle dessutom i sina berättelser tydligt ha informerat om att styrelseledamöterna, genom styrelsens underlåtenhet, hade blivit personligen ansvariga för de bolagets förpliktelser som hade uppstått under den tid som underlåtelserna kvarstod.

### *3.3 Flera versioner av årsredovisningar*

Som framgått ovan har A-son uppgett att det av den version av årsredovisning för år 2002 avseende hotellbolaget som han ”skrivit under” framgår att kontrollbalansräkning hade upprättats. Denna förklaring är svårförståelig. RN konstaterar att även den version av årsredovisning som har ingetts till Bolagsverket är försedd med A-sons revisorspåteckning.

RN finner att A-son har gjort revisorspåteckning på en årsredovisning som därefter har ändrats. Han lämnade ifrån sig båda versionerna till en sommarvikarie på revisionsbyrån och förvissade sig uppenbarligen inte om att denne var införstådd med vilken version av årsredovisning som gällde. A-son borde i första hand ha sett till att den felaktiga versionen av årsredovisning, försedd med hans revisorspåteckning, makulerades. Även om så inte skedde borde han på annat sätt ha säkerställt att korrekt version av årsredovisningen blev inlämnad till Bolagsverket. A-son har genom sin underlåtenhet i detta avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det förhållandet att misstaget skedde genom en sommarvikarie på revisionsbyrån förändrar inte RN:s bedömning.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning**

A-son har godtagit, enligt hans uppfattning, oriktiga uppgifter rörande styrelsens för ett aktiebolag agerande med anledning av kapitalbrist. Han har vidare under flera år underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att styrelserna i två aktiebolag inte hade följt aktiebolagslagens likvidationsregler. A-son har inte tydligt informerat om det personliga ansvar för styrelseledamöterna som uppkom på grund härav. Slutligen har A-son inte tillsett att en felaktig version av en årsredovisning makulerades och har inte heller förvissat sig om att den version av årsredovisning som personal på hans revisionsbyrå sände in till Bolagsverket var den korrekta. A-son har således i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist och godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant, revisionsdirektören Göran Raspe samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.