

D 44/06

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son rörande hans revision av två aktiebolag (Maskinbolaget och dess dotterbolag Hyrbolaget) avseende räkenskapsåret 2003.

Av anmälan samt övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande. Maskinbolagets ägare ägde även ett annat aktiebolag (Byggbolaget). Hyrbolagets verksamhet bestod i uthyrning av arbetsmaskiner. Dessa hyrdes i sin tur från Maskinbolaget och Byggbolaget. A-son var vald revisor i samtliga dessa bolag under det aktuella räkenskapsåret.

Maskinbolaget avgav sin årsredovisning avseende räkenskapsåret 2003 den 11 juni 2004. Årsredovisningen utvisade en betydande förlust (ca minus 1,3 mnkr) och att bolagets aktiekapital delvis var förbrukat.¹ Som en av Maskinbolagets tillgångar redovisades fordringar hos närstående bolag med 641 tkr. I revisionsberättelsen avseende Maskinbolaget avgiven den 21 juni 2004 har A-son anmärkt bl.a. att bolaget har en fordran på ett närstående bolag som p.g.a. detta bolags ekonomiska situation borde ha skrivits ner. A-son har med hänvisning till detta konstaterat att årsredovisningen inte upprättats i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och därmed inte ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han har därför avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna samt förslaget till disposition av bolagets resultat. Slutligen har han erinrat om att bestämmelserna i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) aktualiseras.

Maskinbolaget upprättade en kontrollbalansräkning den 14 juni 2004 som utvisade att bolagets aktiekapital var förbrukat per den 31 maj 2004.² A-son har avgett yttrande över kontrollbalansräkningen den 21 juni 2004 (dvs. samma dag som han avgav revisionsberättelsen över bolagets årsredovisning).

I **Hyrbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2003, även den avgiven den 11 juni 2004, redovisades en förlust om ca 81 tkr. Som en av Hyrbolagets tillgångar redovisades fordringar på närstående bolag med ca 538 tkr. Av årsredovisningen framgår också att bolagets aktiekapital var delvis förbrukat.³ Revisionsberättelsen innehåller samma anmärkningar som den avseende Maskinbolaget.

Även Hyrbolaget upprättade en kontrollbalansräkning den 14 juni 2004 som utvisade att det registrerade aktiekapitalet var till mer än hälften förbrukat per den 31 maj 2004.⁴ Bland tillgångarna finns upptagen en fordran på närstående bolag om ca 964 tkr. A-son har i sitt yttrande över kontrollbalansräkningen avgivet den 21 juni 2004 konstaterat att fordran enligt hans mening borde ha skrivits ned.

Inga ytterligare upplysningar lämnas i årsredovisningarna rörande bolagens lönsamhetsproblem och ekonomiska krissituation. Inte heller innehåller revisionsberättelserna uppgifter om att kontrollbalansräkningar har upprättats. Såväl Maskinbolaget som Hyrbolaget försattes i konkurs den 26 augusti 2004.

¹ Bolagets registrerade aktiekapital uppgick till 1 mnkr och som återstående eget kapital redovisades ca 700 tkr.

² Av kontrollbalansräkningen framgår att bolagets eget kapital uppgick till ca minus 270 tkr.

³ Hyrbolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 tkr och dess återstående eget kapital till ca 78 tkr.

⁴ Bolagets eget kapital uppgick till ca 19 tkr.

A-son har uppgett bl.a. följande. Kontrollbalansräkningarna upprättades efter det att årsredovisningarna upprättades. Han hade därför inte anledning att anmärka på bristande upplysningar i årsredovisningarna.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) följer att i förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Bokföringsnämnden har i sitt uttalande BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll, uttalat att det av förvaltningsberättelsen skall framgå om bolaget har upprättat kontrollbalansräkning enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen⁵ som visar kapitalbrist eller om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger.

Revisorn skall vid sin revision av ett aktiebolag i vilket det finns risk för likvidation dels bedöma om den i årsredovisningen lämnade informationen uppfyller de krav som ställs på denna enligt vad som sades i föregående stycke, dels inom ramen för sin förvaltningsrevision bedöma om styrelsen har fullgjort sina skyldigheter enligt bl.a. aktiebolagslagen.⁶ Enligt god revisionssed, så som den kom till uttryck i FAR:s vid aktuell tidpunkt gällande rekommendation Revisionsprocessen, skall varje uttalande i revisionsberättelsen som avviker från standardutformningen ges det innehåll och den utformning som motiveras av omständigheterna i det enskilda fallet.⁷

Som framgått ovan har såväl Maskinbolaget som Hyrbolaget upprättat kontrollbalansräkningar efter räkenskapsårets utgång och efter avgivandet av årsredovisningarna. Revisionen av årsredovisningarna var dock inte avslutad. Det förhållandet att ett bolags eget kapital har gått förlorat får anses ha mycket stor betydelse för tredje man liksom för bolagets aktieägare. Kontrollbalansräkningarna i de två bolagen, som var framlagda av styrelsen, utvisade att det registrerade aktiekapitalet var till mer än hälften förbrukat i de båda bolagen. Med hänsyn till att såväl revisionsberättelserna som revisorsyttrandena över kontrollbalansräkningarna avgavs samma dag får det anses utrett att A-son vid undertecknandet av revisionsberättelserna kände till förhållandet att kontrollbalansräkningar upprättats i de två bolagen. Eftersom de nyligen avgivna men ännu ej reviderade årsredovisningarna inte innehöll information om detta viktiga förhållande åvilade det A-son att i sina revisionsberättelser lämna en tydlig sådan information till vägledning för bolagets aktieägare och tredje man. Att ange att bestämmelserna rörande skyldigheten att upprätta kontrollbalansräkning aktualiseras är inte tillräckligt. Genom att underlåta att fullgöra denna sin skyldighet har A-son åsidosatt god revisionsmed. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger A-son till last är allvarligt. Med beaktande av den information som A-son lämnat i sina revisionsberättelser rörande bolagens ekonomiska ställning samt det faktum att han avstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningarna, finner RN dock att åtgärden kan stanna vid en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av Revisornämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande,

⁵ Numera 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

⁶ Se Revisionsprocessen p. 2.2.7. Motsvarande gäller idag enligt FAR:s uttalande RevU 1 Uttalande som komplettering till RS.

⁷ Revisionsprocessen, 2.5.4 – Avvikelse från standardutformningen av revisionsberättelse. Motsvarande krav på klarhet och tydlighet i uttalanden som görs i revisionsberättelsen kommer också till uttryck i RS 709 om Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag.

skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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 Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.