

D 14/09

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör räkenskapsåret den 1 september 2002–31 december 2003. RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Från och med räkenskapsåret 2002/03 bestod bolagets verksamhet av produktion och utgivning av en tidning. Ägarna utgjordes av en grupp personer med intresse av tidningens specialområde. Under första delen av räkenskapsåret har bolaget i marknadsföringssyfte låtit trycka ett stort antal provnummer av tidningen samt reklammaterial. I slutet av räkenskapsåret kom bolaget igång med utgivning och distribution av tidningen till prenumeranter. Bolaget genomförde tre nyemissioner av aktier under räkenskapsåret. Den 13 december 2004 försattes bolaget i konkurs på egen begäran.

Enligt årsredovisningen för det aktuella räkenskapsåret uppgick bolagets nettoomsättning till 4,7 miljoner kr. Bolagets rörelsekostnader har redovisats till 4,7 miljoner kr. Bolaget redovisade en förlust på 0,4 miljoner kr efter finansiella poster. Den redovisade balansomslutningen uppgick till 3,2 miljoner kr. Årsredovisningen är daterad den 24 maj 2004 och revisionsberättelsen den 28 maj samma år. Revisionsberättelsen innehåller anmärkningar om att bolaget har betalat skatter och avgifter för sent, men är i övrigt upprättad enligt standardutformningen.

2 Redovisning av verksamhetens initiala kostnader

Av handlingarna i ärendet framgår att bolaget under räkenskapsåret 2002/03 hade utgifter för produktion, distribution och marknadsföring av tidningen som uppgick till totalt 3,0 miljoner kr. Av beloppet utgjorde 1,3 miljoner kr utgifter för tryckning, 1,0 miljon kr utgifter för distribution och 0,3 miljoner kr utgifter för redaktionellt arbete. Resterande utgifter, 0,4 miljoner kr, avsåg legoarbeten, provisioner och anskaffande av prenumerationer. Av de totala produktionsutgifterna om 3 miljoner kr redovisades 0,2 miljoner kr som produktionskostnader för det aktuella räkenskapsåret. Den resterande delen av produktionsutgifterna, 2,8 miljoner kr, redovisade bolaget som aktiverade produktionskostnader under rubriken förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

Årsredovisningen innehåller inte någon särskild upplysning om posten förutbetalda kostnader och upplupna intäkter. Under beskrivningen av redovisningsprinciperna uttalas att årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd. Bolagets konkursförvaltare har framfört som sin uppfattning att det inte fanns förutsättningar för att periodisera de aktuella utgifterna, utan dessa borde ha kostnadsförts direkt. Bolagets styrelse har i efterhand anlitat en auktoriserad revisor som har utrett redovisningsfrågan för styrelsens räkning. Efter att ha tagit del av kalkyler m.m. har denne funnit att ca 82 % av den totala tidningsproduktionen har avsett gratistidningar medan 18 % har avsett tidningar för försäljning. Med hänvisning till reglerna i 4 kap. 2 § årsredovisningslagen om redovisning av immateriella anläggningstillgångar och Bokföringsnämndens rekommendation om redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader (BFN R 1) samt iakttagbar redovisningspraxis har utredaren redovisat som sin bedömning att de aktuella utgifterna till sin huvuddel kunde

balanseras, men att de skulle ha redovisats som en immateriell anläggningstillgång med avskrivningsplan och med en särskild redogörelse för redovisningsprincipen bland årsredovisningens tilläggsupplysningar. Mot bakgrund av de olika uppfattningar som har kommit till uttryck har anmälaren ifrågasatt om A-son hade grund för att godta bolagets redovisning av posten förutbetalda kostnader och upplupna intäkter.

När det gäller bolagets redovisning av de aktuella utgifterna har A-son anfört i huvudsak följande. Hon bedömde att den balanserade posten på 2,8 miljoner kr grundade sig på utgivningskostnader som i huvudsak var hänförliga till kostnader för att bygga upp prenumerationsstocken för tidningen – som i sin tur var grunden till intäkterna i verksamheten eftersom annonsintäkterna hängde samman med upplagan. En stor del av personalens insatser hade bestått av marknadsföringsåtgärder, bearbetning av finansiärer, uppbyggnad av prenumerationsystem m.m. Den periodiserade summan motsvarade 35 procent av de totala kostnaderna. Framtida budgeterade överskott bedömdes kunna täcka de värdeminskningar som kommande avskrivningar skulle medföra. Efter att rutinerna i verksamheten hade tagit form och efter en lyckad nyemission beslutade styrelsen i februari 2004 att utgivningen av tidningen skulle ske kontinuerligt. Styrelsens uppfattning var att de totala startkostnaderna skulle bedömas fram till och med februari 2004 och baseras på de kostnader som bolaget hade haft fram till denna tidpunkt. Posten immateriell tillgång skulle fastställas värdemässigt vid denna tidpunkt och baseras på de kostnader som bolaget hade haft fram till dess.

RN gör följande bedömning.

RN finner, i likhet med den auktoriserade revisor som styrelsen har anlitat, att det inte var förenligt med god redovisningssed att redovisa de aktuella utgifterna som en förutbetald kostnad. I stället skulle de ha tagits upp som en immateriell anläggningstillgång och värderats enligt bestämmelserna i 4 kap. 4–5 §§ årsredovisningslagen. Vidare skulle årsredovisningen ha innehållit upplysningar om posten enligt bestämmelserna i 5 kap. 3 § samma lag.

Det aktuella beloppet var väsentligt. Genom att det felaktigt redovisades som upplupna intäkter och förutbetalda kostnader har årsredovisningen inte gett en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. A-son hade därför inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsmed. Detta framstår som särskilt allvarligt med hänsyn till att bolaget vände sig till en relativt vid krets i sina försök att finna ytterligare finansiering.

3 Kontrollbalansräkningar

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår att bolagets styrelse vid fyra tillfällen under räkenskapsåret (den 30 juni, 31 juli, 31 augusti och 30 september 2003) har låtit upprätta kontrollbalansräkningar. Alla, utom den första av dessa, har utvisat att aktiekapitalet har varit till mer än hälften förbrukat. A-son har avgett ett yttrande över respektive kontrollbalansräkning. Såvitt framgår av handlingarna i ärendet har det inte kallats till eller hållits kontrollstämma i bolaget. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2002/03 innehåller ingen upplysning om att kontrollbalansräkningar har upprättats.

På RN:s frågor angående hennes åtgärder med anledning av att kontrollbalansräkningarna har utvisat underskott har A-son anfört i huvudsak följande. De värderingar av prenumerationsstocken som gjorts i kontrollbalansräkningarna har hon bedömt som försiktiga. När hon avgav sin revisionsberättelse hade ett antal positiva åtgärder vidtagits och det fanns enligt hennes bedömning inga direkta farhågor att bolaget skulle hamna i en obeståndssituation.

RN gör följande bedömning.

Om en kontrollbalansräkning utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen, enligt 25 kap. 15 § aktiebolagslagen (2005:551), snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation (första kontrollstämman). Om styrelsen har underlåtit detta svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som därigenom uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består. Enligt 9 kap. 33 § samma lag ska det anmärkas i revisionsberättelsen om revisorn vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen.

A-son skulle i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002/03 ha anmärkt på att styrelsen underlåtit att kalla till kontrollstämma enligt reglerna i 25 kap. 15 § aktiebolagslagen. Genom att inte göra detta har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Bolagets registrerade aktiekapital

I årsredovisningen redovisade bolaget ett aktiekapital på 200 000 kr per den 31 december 2003. Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår att bolagets registrerade aktiekapital var 100 000 kr per det datumet. Först i mars 2004 registrerade bolaget en nyemission av aktier till ett värde av 100 000 kr, som hade beslutats under räkenskapsåret 2002/03.

Under räkenskapsåret 2002/03 hade bolaget fattat ytterligare beslut om nyemissioner av aktier. Även dessa lämnades in för registrering under räkenskapsåret 2004. Anmälningarna gjordes dock för sent och registrering kom därför aldrig att ske. Teckningsbeloppen för de två nyemissionerna redovisades trots detta som pågående nyemission under eget kapital i årsredovisningen för räkenskapsåret 2002/03.

A-son har i denna del anfört följande. Hon ansåg att den valda redovisningen av bolagets aktiekapital gav den mest rättvisande bilden av de verkliga förhållandena. De personer som tecknade aktier i bolaget bedömdes inte göra det i syfte att göra en placering med god avkastning utan för att få en bra tidning inom det aktuella området. De hade inte för avsikt att kräva återbetalning av insatt kapital. Den emission som registrerades våren 2004 bestod av det kapital som grundarna sköt till för att återställa kapitalet i bolaget. Grundarna hade fokus på bolagets framtida utveckling och förbisåg att skicka in handlingarna för registrering. Dessa kom att skickas in i december 2003. För en av de senare emissionerna hade handlingar skickats in för registrering hos Bolagsverket när hon avgav sin revisionsberättelse. Angående de senare emissionerna så var det formellt fel att redovisa dessa under eget kapital som pågående nyemission och inte under skulder som en skuld till aktieägarna, men det gav en mer rättvisande bild av det egna kapitalets status.

RN gör följande bedömning.

I 4 kap. i den äldre aktiebolagslagen (1975:1385) fanns bestämmelser om ökning av bolags aktiekapital genom nyemissioner. Av 10 och 12 §§ i detta kapitel framgick att beslut om nyemission skulle anmälas till Patent- och registreringsverket (numera Bolagsverket) för registrering inom sex månader från beslutet, och att aktiekapitalet var ökat först när registrering hade skett. Om anmälan för registrering av beslutet inte gjordes inom den föreskrivna tiden var beslutet om nyemission förfallet.¹

¹ Bestämmelserna om registrering av nyemissioner finns numera i 13 kap. 27–30 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

Av bestämmelserna i aktiebolagslagen framgår således att registrering av den beslutade nyemissionen var en förutsättning för att bolagets aktiekapital skulle ökas. Det är utrett att sådan registrering skedde först efter räkenskapsårets utgång. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2002/03 skulle bolaget därför ha redovisat det ursprungliga aktiekapitalet, dvs. 100 000 kr. Emissionsbeloppen för de nyemissioner som hade förfallit skulle inte ha redovisats som pågående nyemissioner i årsredovisningen, utan som skuld till de tilltänkta aktieägarna. Av A-sons egna uppgifter framgår att hon var medveten om de formella fel som förelåg. Hon har trots detta godtagit att bolaget redovisade ett högre aktiekapital än det som var registrerat och att medel som rätteligen skulle ha redovisats som en skuld redovisades under eget kapital som pågående nyemission. Härigenom har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Sammanfattande bedömning

Som har framgått ovan har RN funnit att ett väsentligt belopp felaktigt hade tagits upp som upplupna intäkter och förutbetalda kostnader i stället för som immateriell anläggningstillgång i bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002/03. Trots detta har A-son tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. RN har noterat att denna brist framstår som särskilt allvarlig med hänsyn till att bolaget vände sig till en relativt vid krets i sina försök att finna ytterligare finansiering. Vidare har RN funnit att A-son skulle ha anmärkt i revisionsberättelsen på att styrelsen underlåtit att kalla till kontrollstämma enligt reglerna i 25 kap. 15 § aktiebolagslagen. Hon har slutligen godtagit att bolaget redovisade ett högre aktiekapital än det som var registrerat och att medel som rätteligen skulle ha redovisats som en skuld redovisades under eget kapital som pågående nyemission.

A-son har således i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som ligger henne till last är allvarligt finner RN att hon 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.