

LR: dom 2008-04-18, mål nr 5783-08

D 11/08

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa godkända och auktoriserade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförda revisioner i fyra aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa bolag, nämligen i packningsbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2005–30 april 2006), odlingsbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2005–30 april 2006) samt blomsterbolaget (räkenskapsåret 2005). Vidare har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men inte dokumentation) för odlingsbolaget (räkenskapsåren den 1 maj 2002–30 april 2003, den 1 maj 2003–30 april 2004 och den 1 maj 2004–30 april 2005) och för värdepappersbolaget (räkenskapsåren 2003, 2004 och 2005). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2006, 323 aktiva revisionsuppdrag. A-son har uppgett att han avser att reducera antalet revisionsuppdrag bl.a. som en följd av att en tidigare anställd, en godkänd revisor, slutade på revisionsbyrån. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB och i Y AB. Endast A-son är verksam i de båda revisionsbyråerna.

2 Dokumentation

A-sons dokumentation består beträffande flera av de av RN granskade uppdragen av ett dokument benämnt Noteringar samt ett stort antal handlingar som krävs för att upprätta bokslut. På bokslutsbilagor har vissa poster markerats med bockar. Det framgår inte vad bockarna avser.

I **packningsbolaget** har posten varulager tagits upp till 1,97 mnkr (27 procent av balansomslutningen), varav färdiga varor tagits upp till 943 000 kr. A-sons dokumentation består av en förteckning över olika varuslag samt s.k. lagervärdeslistor på vilka vissa varor markerats med bockar. Vad bockarna innebär framgår inte. I ett dokument benämnt Noteringar revision har A-son antecknat att han har gått igenom listor från inventering till datalistor. Vidare har angetts att han har gjort priskontroll genom uppföljning mot fakturor före och efter balansdagen samt att posten färdiga varor kontrollerats mot vad som fakturerats i maj 2006. Det finns inte någon dokumentation som visar att någon granskning har skett av lagrets existens och inte heller av värdet beträffande posten färdiga varor. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och beskriva eventuella kontroller.

Blomsterbolagets verksamhet består av försäljning av växter, presentartiklar och vissa livsmedel. Bolaget bedriver också caféverksamhet. Posten varulager har tagits upp till 5,0 mnkr (21 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett stort antal lagerlistor samt en sammanställning av en inventering. På den senare har olika totalbelopp markerats med

bockar. Vad bockarna innebär framgår inte. Vidare finns en beskrivning av bolagets inventeringsrutiner.

A-son har uppgett att mycket av hans granskning sker hos respektive kund och mot kundens huvudbok och att det endast är om han finner något avvikande som han noterar detta i sina underlag. Han har tillagt att han får förbättra skillnaden med olika symboler och ”inte bara sätta bockar på det mesta”. Han har avseende packningsbolaget medgett att dokumentationen kunde ha varit tydligare. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet lämnat utförliga beskrivningar av sina granskningsåtgärder bl.a. beträffande posten varulager i de två ovan nämnda bolagen.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor ska dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. RN:s genomgång av A-sons dokumentation över sina granskningar visar att denna inte till alla delar uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3 Aktiebolag med negativt eget kapital

Odlingsbolagets eget kapital uppgick till minus 0,9 mnkr vid ingången av räkenskapsåret 2002/03 och till minus 0,7 mnkr per balansdagen den 30 april 2003. Bolagets eget kapital uppgick till minus 0,03 mnkr per den 30 april 2004, till minus 1,8 mnkr per den 30 april 2005 och till minus 2,7 mnkr per den 30 april 2006. Av årsredovisningarna kan inte i något fall utläsas huruvida några kontrollbalansräkningar hade upprättats. A-son har avgett rena revisionsberättelser för åren 2002/03 och 2003/04. A-son har i sina revisionsberättelser för åren 2004/05 och 2005/06 konstaterat att bolagets aktiekapital var förbrukat till mer än hälften enligt årsredovisningen och anmodat styrelsens ledamot att iaktta aktiebolagslagens (2005:551) regler angående likvidationsplikt.

RN har tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för **värdepappersbolaget** avseende räkenskapsåren 2003, 2004 och 2005. Bolagets eget kapital uppgick till minus 1,1 mnkr vid ingången av år 2003 och till minus 1,0 mnkr per balansdagen den 31 december 2003. Bolagets eget kapital uppgick till minus 0,9 mnkr kr per den 31 december 2004 och till minus 0,7 mnkr per den 31 december 2005. Inte heller av dessa årsredovisningar kan i något fall utläsas huruvida några kontrollbalansräkningar hade upprättats. A-son har för samtliga år avgett rena revisionsberättelser. A-son har tillställt RN en saldolista för år 2005 av vilken framgår att värdepappersbolaget hade lånat 1,5 mnkr av ägaren. A-son har på denna lista antecknat att ägaren ”efterställer delar av sin fordran vid behov”. A-son har inte tillställt RN någon handling som verifierar att ägaren faktiskt hade gjort en sådan utfästelse.

RN har tillskrivit A-son och önskat kopior av eventuella kontrollbalansräkningar, A-sons revisorsyttranden samt protokoll från kontrollstämmor. För det fall kontrollbalansräkningar inte hade upprättats har A-son ombetts att förklara varför han inte anmärkt på att respektive styrelse inte hade uppfyllt aktiebolagslagens krav att genast upprätta kontrollbalansräkningar.

A-son har anfört följande. Enligt aktiebolagslagen (2005:551) ska kontrollbalansräkningar upprättas när det finns skäl att anta att bolagets egna kapital, beräknat enligt särskilda värderingsprinciper, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. A-son har tillagt att enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen kan skulder tas upp till ett lägre värde i kontrollbalansräkningen än i den ordinarie balansräkningen. Han har vad gäller värdepappersbolaget hänvisat till balansrapporter av vilka det framgår att ägaren har en fordran på bolaget som är större än den bokförda bristen på eget kapital. Enligt A-son ”finns denna skuld ej kvar när man beaktar om behov finns att upprätta kontrollbalansräkning”. A-son har också gjort gällande att så länge ägarens fordran är större än bristen på eget kapital har styrelsen inget krav att upprätta kontrollbalansräkning. Han har tillagt att enligt hans mening åligger det styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning först om bristen på eget kapital skulle närma sig ägarnas inlåning. A-son har slutligen anfört att han inte uppfattar aktiebolagslagens likvidationsregler så att lagstiftaren har ansett att det skulle vara någon skillnad om ägare tillför bolag kapital och bokför det som kapitaltillskott eller som lån. Att A-son har anmärkt i odlingsbolagets revisionsberättelse för år 2004/05 berodde på att underskottet, enligt årsredovisningen, var i nivå med inlåningen vilket gjorde att ”marginalen var låg till behov av ytterligare tillskott” av ägarna.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 33 § aktiebolagslagen ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka bl.a. om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen. Enligt 25 kap. 13 § samma lag ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 14 § samma kapitel, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Reglerna i aktiebolagslagen om åtgärder vid misstänkt kapitalbrist syftar till att för aktieägarna klargöra att de, i en situation i vilken det bundna egna kapitalet är helt eller i delar förbrukat, ska agera antingen genom att vidta åtgärder för att stärka bolagets ställning eller genom att avveckla verksamheten under ordnade former. Ett sätt på vilket bolaget kan undgå likvidation är att bolagets ägare tillskjuter nytt kapital. Ett aktieägartillskott syftar till att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder. En ovillkorlig förutsättning för att aktieägartillskottet ska ha den nämnda effekten är att det verkligen är fråga om ett tillskott och inte om ett lån. I praxis har höga krav på bevisning uppställts till stöd för att ett tillskott eller en utfästelse är av sådant innehåll att den inte binder bolaget och därmed ska hanteras som en bolagets skuld. Vidare framgår av förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) att efterställda lån normalt ska tas med som en skuld i en kontrollbalansräkning.

Av 25 kap. 14 § aktiebolagslagen följer att den beräkning som ska göras för att bedöma om skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning föreligger ska utföras enligt tillämplig lag om årsredovisning med vissa justeringar. Bland annat får skulder under vissa särskilda, i aktiebolagslagens förarbeten uttömmande angivna förutsättningar, tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen. Detta gäller dock endast om de värderingsprinciper som används vid upprättandet av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Vidare behöver skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning inte redovisas, om stödet, i händelse av konkurs eller likvidation, ska betalas tillbaka först sedan övriga skulder har betalats.

Det ankommer på en godkänd eller auktoriserad revisor att förstå innebörden av aktiebolagslagens likvidationsregler och att agera i enlighet med god revisions sed om de inte efterlevs.

Av såväl odlingsbolagets som värdepappersbolagets årsredovisningar framgår att bolagen redovisade negativt eget kapital för de räkenskapsår som varit föremål för RN:s granskning. Av årsredovisningarna framgår inte att bolaget upprättat några kontrollbalansräkningar under de aktuella åren. Som skäl för att, med undantag för odlingsbolagets räkenskapsår 2004/2005 och 2005/2006, inte agera har A-son anfört att bolagen inte var skyldiga att upprätta kontrollbalansräkningar eftersom ägarnas inlåning översteg bristerna i det egna kapitalet. Han har som stöd för denna ståndpunkt ingett en saldolista avseende värdepappersbolaget med anteckning om att ägaren ”efterställer delar av sin fordran vid behov”. A-son har också hänvisat till att vissa skulder, enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen, kan tas upp till ett lägre värde än enligt den ordinarie balansräkningen.

Vad gäller A-sons invändning om att kontrollbalansräkningar måste upprättas först när ägarnas inlåning understiger bristen i eget kapital konstaterar RN följande. En förutsättning för att skyldigheten att vidta åtgärder enligt 25 kap. aktiebolagslagen ska bortfalla på grund av ägarnas dispositionsrätt över de fordringar de har på bolagen är att det står klart att ägarna gjort ett tillskott till bolaget genom att förklara sig avstå från sina fordringar på detta. Såvitt framgår av RN:s utredning saknas annat underlag för denna bedömning än den anteckning som gjorts beträffande värdepappersbolaget angående möjligheten för ägaren att efterställa sina fordringar. Något underlag för denna slutsats har inte presenterats av A-son. En anteckning om att ägaren kan efterställa sin fordran på bolaget innebär enligt RN:s mening inte ett tillräckligt revisionsbevis för att så faktiskt har skett. Därtill kommer att en förklaring från en tillskottsgivare om efterställning av skuld i normalfallet inte innebär en förbättring av bolagets ekonomiska situation. Med hänsyn härtill och att beviskraven på tillskottets karaktär ställts högt konstaterar RN att A-son inte har haft tillräckliga revisionsbevis för att underlåta att agera på respektive bolags styrelseledamöters underlåtelse att vidta åtgärder enligt aktiebolagslagens regler om likvidation vid befarad kapitalbrist.

Vad gäller A-sons invändning om att värderingsreglerna i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen innebär att skulder inte behöver tas upp till fullt värde konstaterar RN följande. Det finns i ärendet ingen utredning som ger stöd för A-sons bedömning att de aktuella skulderna med hänvisning till god redovisningssed skulle kunna ges ett annat värde i kontrollbalansräkningen än det redovisade. Den möjlighet som bestämmelsen i övrigt ger att i kontrollbalansräkning underlåta att redovisa samtliga bolagets skulder tar sikte på skulder som hänför sig till statligt stöd av olika slag. Aktieägares lån till sina bolag omfattas därför inte av bestämmelsen i denna del. Således är inte heller denna invändning av sådan art att den påverkar de två styrelsernas skyldighet att agera i enlighet med aktiebolagslagens regler om likvidation vid befarad kapitalbrist. Det har därför ålegat A-son att i första hand uppmana styrelsen i respektive bolag att upprätta kontrollbalansräkning och tillställa honom denna för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att respektive styrelse inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Att, såsom A-son gjort, i revisionsberättelserna för två av åren endast anmoda styrelsen att iaktta aktiebolagslagens regler om likvidationsplikt innebär inte att revisorn fullgjort denna skyldighet. A-son har genom att underlåta att agera på beskrivet sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 RN:s sammanfattande bedömning

A-sons dokumentation är bristfällig i vissa delar. Vidare har A-son i två bolag och under flera år underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats och lämnats till honom för granskning. A-son har härigenom i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner att erinran utgör 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt professorn Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.