

D 11

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) uppmärksammade i januari 2010 att det aktiebolag (här kallat R-bolaget), i vilket auktoriserade revisorn A-son bedriver sin revisionsverksamhet, ännu inte hade kommit in till Bolagsverket med årsredovisning för räkenskapsåret 1 juli 2007–31 december 2008 och att Bolagsverket med anledning av detta hade utfärdat ett likvidationsföreläggande. RN öppnade därför ett disciplinärende avseende A-son som är ensam styrelseledamot i bolaget (dnr 2010-141).

RN har vidare mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-son och öppnade därför ytterligare ett disciplinärende (dnr 2010-1577). Underrättelsen gällde A-son i hans egenskap av ställföreträdare för R-bolaget under räkenskapsåret 1 juli 2007–31 december 2008 och perioden 1 januari–31 december 2009.¹ RN har tagit del av R-bolagets räkenskaper för dessa perioder.

A-son ägde aktierna i ett bolag, här kallat E-bolaget. E-bolaget ägde i sin tur samtliga aktier i R-bolaget samt samtliga aktier i ytterligare ett bolag, här kallat V-bolaget. A-son var ensam styrelseledamot i bolagen. Av E- och V-bolagens förvaltningsberättelser i årsredovisningarna framgår att bolagen direkt eller indirekt bedrev kameral uppdragsverksamhet.

2 Frågor som har varit föremål för RN:s utredning

2.1 Till Bolagsverket sent inkomna årsredovisningar

R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1 juli 2007–31 december 2008 kom in till Bolagsverket den 5 mars 2010. Årsredovisningen för räkenskapsåret 1 januari 2009–30 juni 2010 kom in till Bolagsverket den 11 maj 2011. I denna årsredovisning angavs att bolaget på bolagsstämma den 25 januari 2011 hade beslutat att träda i likvidation. R-bolaget försattes i konkurs i maj 2011.

E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 18 januari 2007–30 juni 2008 kom in till Bolagsverket den 16 augusti 2009. Årsredovisningen för räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009 kom in till Bolagsverket den 18 april 2010. Årsredovisningen för räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010 kom in till Bolagsverket den 19 augusti 2011.

Årsredovisningen för V-bolaget för räkenskapsåret 1 juli 2007–31 december 2008 kom in till Bolagsverket den 8 mars 2010. Årsredovisningen för räkenskapsåret 1 januari 2009–30 juni 2010 kom in till Bolagsverket den 19 augusti 2011.

Bolagsverket beslutade med anledning av att årsredovisningarna hade kommit in för sent om ett större antal förseningsavgifter för samtliga bolag och räkenskapsår. Flera av dessa förseningsavgifter har senare eftergetts.

¹ Bolagets räkenskapsår var 1 januari 2009–30 juni 2010.

2.2 Brister i årsredovisningarna

I R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 avvek jämförelsetalen för föregående år från motsvarande belopp i R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07. Till exempel uppgick den redovisade nettoomsättningen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 till 3 446 000 kr och som resultat redovisades en förlust om 189 000 kr. I jämförelsetalen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 angavs emellertid att nettoomsättningen för räkenskapsåret 2006/07 var 2 073 000 kr och att resultatet var 13 000 kr.

RN har vidare noterat att de ursprungliga, till Bolagsverket inkomna, årsredovisningarna senare har ersatts med nya årsredovisningar för E-bolaget räkenskapsåret 18 januari 2007–30 juni 2008 samt för V-bolaget räkenskapsåret 1 juli 2007–31 december 2008. De ändrade årsredovisningarna kom in till Bolagsverket den 22 juni 2010 respektive den 1 juli 2011.

I den ändrade årsredovisningen för V-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 redovisades i balansräkningen som jämförelsetal per den 30 juni 2007 ett balanserat resultat med minus 33 000 kr. I noten till eget kapital redovisades balanserat resultat vid årets ingång med minus 233 000 kr.

I årsredovisningen för E-bolaget för räkenskapsåret 2009/10 anges i not till eget kapital att bolaget hade erhållit en utdelning om 50 000 kr under räkenskapsåret. I motsvarande not i de båda dotterbolagens årsredovisningar för räkenskapsåret 2009/10 fanns inga uppgifter om lämnad utdelning.

2.3 Rörelsefrämmande poster samt förbjudna lån

Av R-bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 2007/08 och år 2009 framgår att ett stort antal bokförda fakturor var ställda till A-son personligen. Vissa av dessa betalades av A-son privat, varvid hans avräkningskonto krediterades och fakturabeloppen kostnadsfördes. Därmed kom också fakturabeloppen att belasta bolagets resultat. Andra fakturor, ställda till A-son, betalades genom R-bolagets bankkonto. I vissa fall belastade beloppen R-bolagets resultat, medan beloppen i andra fall bokfördes på hans avräkningskonto. RN har noterat att R-bolaget belastades med bland annat kostnader för dvd-spelare, ljudanläggning, två iPods, flera kameror och flera telefonabonnemang.

Av huvudboken för R-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 framgår att bolaget under hela räkenskapsåret redovisade en fordran på A-son. Saldot nollställdes per balansdagen genom att ett belopp om 162 000 kr fördes om till ett avräkningskonto mot E-bolaget. Under år 2009 redovisade R-bolaget en fordran på A-son under perioderna januari–februari och juni–oktober. Saldot på avräkningskontot minskades under år 2009 med totalt 500 000 kr. I räkenskaperna finns två avtal i vilka det anges att A-son överlät totalt 500 000 kr av en fordran som han hade på E-bolaget till R-bolaget. Betalning utgick, enligt avtalen, genom kvittning av den av R-bolaget redovisade fordran på A-son. Den 31 december 2009 redovisades en skuld till A-son om 30 000 kr.

2.4 Restförda belopp hos Kronofogdemyndigheten

Av utdrag ur Kronofogdemyndighetens register framgår att R-bolaget den 1 september 2011 var restfört för en skatteskuld om 870 000 kr och tidigare hade varit restfört vid åtta tillfällen under år 2009 och 2010 för skatteskulder, parkeringsavgifter och förseningsavgifter med ett belopp om totalt ca 65 000 kr. Även E-bolaget hade varit restfört för olika typer av skulder i allmänna mål under åren 2009–2011 med ett belopp om totalt ca 45 000 kr. V-bolaget hade varit restfört i allmänna mål under åren 2009 och 2010 för ett belopp om ca 50 000 kr.

3 A-sons yttranden

3.1 Till Bolagsverket sent inkomna årsredovisningar

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att årsredovisningarna inte gavs in i tid. Förseningarna berodde på att han var sjuk. Han är fortfarande sjuk men har med fördröjning kunnat sköta bolagens administration. Han ansåg inte att han var så sjuk att styrelsesuppleanten skulle träda in i hans ställe och han hade inte heller några kontakter med styrelsesuppleanten.

A-son har gett in läkarintyg. Enligt intygen har han inte kunnat utföra sina normala arbetsuppgifter på grund av sjukdom. Vidare har A-son anfört att han aldrig tidigare klandrats av RN eller kritiserats för sitt sätt att sköta sitt revisionsarbete.

3.2 Brister i årsredovisningarna

A-son har uppgett följande.

Den bristande överensställningen avseende jämförelsetalen för räkenskapsåret 2006/07 i R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 berodde på att det hade antecknats fel siffror i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07. Årsredovisningarna för E-bolaget och V-bolaget ändrades för att bolagen därigenom uppvisade starkare soliditets- och likviditetstal. Nya deklARATIONER upprättades och låg till grund för ändrade taxeringar. Det fel i den nya årsredovisningen för V-bolaget som RN har noterat berodde på en felskrivning. Korrigering har gjorts så att det av noten framgår att bolaget lämnade en utdelning om 200 000 kr och att balanserat resultat vid årets ingång var minus 33 000 kr. Även i E-bolaget var det fråga om ett skrivfel i noten. Bolaget lämnade en utdelning och korrigering har gjorts.

A-son har till sitt yttrande bifogat nya sidor av årsredovisningarna för E-bolaget och V-bolaget.

3.3 Rörelsefrämmande poster samt förbjudna lån

A-son har uppgett följande.

Vad avser redovisning av rörelsefrämmande kostnader torde det vara riktigt att vissa inköp på grund av missuppfattning mellan bokföraren och honom hade kommit att stanna på bolaget. Vissa kostnader, såsom ett telefonabonnemang, två kamerainköp samt inköp från ett elektronikföretag, skulle ha belastat honom privat. Övriga inköp ”torde antingen icke vara rörelsefrämmande eller debiterade [hans] avräkningskonto.”

R-bolaget är dotterbolag till E-bolaget. Transaktionerna i R-bolaget, både under räkenskapsåret 2007/08 och år 2009, ska ”rent fysiskt ses som indirekt bokning på motsvarande konto i [E-bolaget].” Genomgång och avstämningar gjordes löpande av de transaktioner som registrerades på det aktuella kontot. I februari och oktober 2009 överfördes totalt 500 000 kr av de fordringar som han hade på E-bolaget. Alternativet var att löneredovisa beloppen men detta framstod som ett betydligt dyrare alternativ. Han, liksom bolagets revisor, ansåg inte att förfarandet stod i strid med bestämmelserna i 21 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Förfarandet var analogt med vad som gäller för under året uppkommande lönefordran som balanserar eventuella underskott på ett avräkningskonto. Eftersom han hade en fordran på E-bolaget som i sin tur vid varje tidpunkt hade fordringar på R-bolaget som översteg underskottet på avräkningskontot, kunde han välja om underskottet skulle balanseras mot löneuttag eller om han, som nu har skett, skulle balansera underskotten genom koncernmässig avräkning. Han har således inte

vid något tillfälle tagit ut medel på ett sätt som stått i strid med bestämmelserna i aktiebolagslagen.

3.4 Restförda belopp hos Kronofogdemyndigheten

A-son har uppgett att det är riktigt att de bolag som han är ställföreträdare för har varit restförda för skatter och andra avgifter på det sätt som framgår av handlingarna. Han har vidare uppgett att E-bolagets och V-bolagets skulder hos Kronofogdemyndigheten har reglerats och att kvarvarande skulder avseende R-bolaget är hänförliga till en skattetvist som ännu inte är avgjord.

4 RN:s bedömning

4.1 Tillämpliga regler i revisorslagen (2001:883) och utgångspunkten för RN:s bedömning

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) framgår att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretag, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får RN i stället meddela en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Av förarbetena framgår att bestämmelsen om revisorns åsidosättande av sina skyldigheter som revisor normalt blir tillämplig enbart när det är fråga om åsidosättanden inom ramen för revisionsverksamhet. Den aktualiseras emellertid även om en revisor, vid eller genom utövande av annan verksamhet, har överträtt revisorslagens bestämmelser, t.ex. genom att bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet. Även andra överträdelser av god revisorssed utanför revisionsverksamheten kan föranleda att en revisor blir föremål för disciplinära åtgärder. Bestämmelsen om revisorns ansvar som ställföreträdare för revisionsföretag är i första hand avsedd för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har fullgjort sina skyldigheter i frågan om deklarationer eller inbetalning av skatt. Den möjlighet som paragrafen ger att i ett sådant fall upphäva auktorisationen eller godkännandet torde enligt förarbetena kunna bli aktuell t.ex. om revisorn upprepade gånger har försummat förelägganden att avge deklaration eller kontrolluppgifter eller att betala in skatter.²

Enligt 2 § 4 b revisorslagen avses med revisionsföretag bland annat ett aktiebolag som en revisor utövar revisionsverksamhet i. I 2 § 7 definieras begreppet nätverk. Med nätverk avses en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som

- a) tydligt syftar till vinstdelning eller kostnadsdelning,
- b) har ett gemensamt ägande eller en gemensam kontroll eller ledning,
- c) har gemensamma system för kvalitetssäkring,
- d) har en gemensam affärsstrategi,
- e) använder ett gemensamt namn, eller
- f) i betydande omfattning har gemensam personal.

R-, E- och V-bolagen utgjorde en koncern. R-bolaget, som är det bolag i vilket A-son bedrev sin revisionsverksamhet, utgjorde ett revisionsföretag enligt revisorslagens definition. Med hänsyn till koncernförhållandet får E- och V-bolagen, som bedrev kameral uppdragsverksamhet och därmed inte utgjorde revisionsföretag, anses ha ingått i samma nätverk som R-bolaget. I den följande bedömningen prövar RN A-sons agerande för R-bolaget utifrån hans egenskap av ställföreträdare för revisionsföretag. Vad gäller E- och V-bolaget anser RN, med hänsyn till

² Prop. 2000/01:146 s. 111.

nätverksförhållandet och den verksamhet som bolagen bedrev, att det enligt god revisorssed ålåg A-son att se till att verksamheten även i dessa bolag bedrevs under ordnade former och med sunda ekonomiska förhållanden.

4.2 Till Bolagsverket sent inkomna årsredovisningar

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en ordinarie bolagsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad och reviderad senast vid detta tillfälle. Vidare följer av 8 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) att en bestyrkt kopia av årsredovisningen ska ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Om kopior av årsredovisning och revisionsberättelse inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget enligt 8 kap. 6 § samma lag betala en förseningsavgift. Om bolaget inte har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska Bolagsverket enligt 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Det är utrett att samtliga årsredovisningar för R-, E- och V-bolagen under de aktuella räkenskapsåren kom in till Bolagsverket flera månader för sent. A-son har anfört att han på grund av sin sjukdom hanterade bolagens administration med viss fördröjning men att han inte var så sjuk att styrelsesuppleanten behövde träda in.

Det ålåg A-son som ställföreträdare för bolagen att se till att dessa uppfyllde sina skyldigheter i det nu aktuella avseendet. Om han själv inte hade möjlighet att fullgöra sina skyldigheter på grund av sjukdom, skulle han ha vidtalat bolagens styrelsesuppleant och låtit denne träda in i hans ställe. Genom att inte göra detta har han, beträffande R-bolaget, åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag och såvitt avser E-bolaget och V-bolaget, åsidosatt god revisorssed.

4.3 Brister i årsredovisningarna

RN konstaterar att jämförelsetalen i R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 inte stämmer överens med motsvarande belopp i årsredovisningen för föregående räkenskapsår. Vidare har A-son långt senare upprättat nya årsredovisningar för E-bolaget och V-bolaget för flera räkenskapsår. RN har konstaterat felaktigheter även i de ändrade årsredovisningarna. A-son har själv vidgått att det antecknades fel siffror i R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07. Han har också vidgått att det förekom felskrivningar i årsredovisningarna för E-bolaget och V-bolaget.

Det ålåg A-son att se till att det upprättades korrekta årsredovisningar för bolagen. Genom att inte göra detta har han, beträffande R-bolaget, åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag och, såvitt avser E-bolaget och V-bolaget, åsidosatt god revisorssed.

4.4 Rörelsefrämmande poster samt förbjudna lån

Av 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare i bolaget eller i annat bolag i samma koncern eller till den som är styrelseledamot i bolaget. Utredningen har visat att A-son under räkenskapsåret 2007/08 och under år 2009 kostnadsförde utgifter i R-bolaget som utgjorde hans privata levnadskostnader. Det har vidare framkommit att R-bolaget under hela räkenskapsåret 2007/08, dvs. 18 månader, samt sju månader under år 2009, hade en fordran på A-son som redovisades på hans avräkningskonto.

Denna fordran uppkom genom att vissa till A-son ställda fakturor betalades med användande av R-bolagets bankkonto.

RN konstaterar att R-bolaget härigenom i strid med 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen lämnade penninglån till A-son. Att dessa lån senare reglerades så att några lån inte redovisades den 31 december 2008 respektive den 31 december 2009 medför ingen annan bedömning.³ Inte heller vad A-son i övrigt har anfört om lovligheten i de aktuella transaktionerna föranleder någon annan bedömning. A-son har som ensam styrelseledamot i R-bolaget i ovan nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag.

4.5 Restförda belopp hos Kronofogdemyndigheten

RN konstaterar att de tre aktuella bolagen vid flera tillfällen har registrerats hos Kronofogdemyndigheten för restförda skatter och avgifter om större belopp.

Av god revisorssed följer att en revisor ska bedriva sin egen verksamhet under ordnade former och sträva efter sunda ekonomiska förhållanden. Det ålåg därför A-son att se till att bolagen skötte sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende. Genom att inte göra detta har han, beträffande R-bolaget, åsidosatt sina skyldigheter som företrädare för revisionsföretag och såvitt avser E-bolaget och V-bolaget, åsidosatt god revisorssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val disciplinär av åtgärd

RN:s utredning har visat att A-son som ställföreträdare för R-, E- och V-bolagen grovt har misskött bolagens förvaltning och ekonomiska angelägenheter. Samtliga årsredovisningar för bolagen under de aktuella räkenskapsåren har kommit in till Bolagsverket flera månader för sent. A-son har heller inte iakttagit professionell omsorg då han upprättade bolagens årsredovisningar. Genom att låta R-bolaget betala hans privata levnadskostnader har bolaget dels belastats med rörelsefrämmande kostnader, dels i strid med 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen lämnat penninglån till honom. Samtliga tre bolag har vidare vid flera tillfällen ådragit sig skatte- och avgiftsskulder vilka har restförts hos Kronofogdemyndigheten. Han har således i flera avseenden beträffande R-bolaget åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag och beträffande E- och V-bolaget åsidosatt sina skyldigheter enligt god revisorssed. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

RN har vid valet av disciplinär åtgärd beaktat följande. Misskötseln av bolagen har pågått under lång tid och varit av stor omfattning. Detta talar för att A-sons auktorisation som revisor ska upphävas. Han har som förklaring till vissa av de konstaterade bristerna anfört att han är sjuk och har nedsatt arbetsförmåga och styrkt detta genom läkarintyg som han har gett in till RN. Mot bakgrund av hur allvarlig misskötsamheten har varit anser RN emellertid inte att A-sons sjukdom är en sådan förmildrande omständighet som kan befria honom från konsekvenserna av den grova misskötsamhet som har beskrivits ovan. RN finner att omständigheterna sammantaget måste anses vara synnerligen försvårande. Det förhållandet att A-son inte tidigare har meddelats någon disciplinär åtgärd av RN föranleder ingen annan bedömning. Hans auktorisation ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

³Se t.ex. RN:s beslut den 13 november 2007 i ärende dnr 2004-1528, referat D 36/07 i RN:s praxissamling samt RN:s beslut den 6 februari 2003 i ärende dnr 2000-1376, referat D 3/03 i RN:s praxissamling.

Ärendena har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt avdelningsdirektören Johanna Gustafson som föredragit ärendena.