

## D 12

### 1 Bakgrund

Auktoriserade revisorn A-son, som är verksam vid det registrerade revisionsbolaget X AB, har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll, dnr 2010-955. Kvalitetskontrollen har avsett revisionen av ett börsnoterat bolag vars verksamhet bestod i att utveckla och utvinna metallfyndigheter, här kallat moderbolaget, i vilket X AB innehade revisionsuppdraget och A-son var huvudansvarig revisor. Med anledning av vad som har framkommit i det ärendet har RN öppnat detta disciplinärende.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende moderbolaget för räkenskapsåren 2009 och 2010.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2009 innehåller en årsredovisning för moderbolaget, daterad den 18 mars 2010, undertecknad av fyra av bolagets fem styrelseledamöter och försedd med A-sons revisorspåteckning. Även den årsredovisning som vid tiden för genomförandet av RN:s kvalitetskontroll fanns tillgänglig på moderbolagets webbplats saknade den femte styrelseledamotens underskrift. I protokollet från moderbolagets ordinarie bolagsstämma den 18 mars 2010 är den styrelseledamot, vars underskrift saknades på årsredovisningen, inte antecknad som närvarande. Av protokollet framgår även att ägare till 28 procent av bolagets aktier var närvarande vid stämman.

Moderbolaget hade ett dotterbolag och upprättade koncernredovisning. I sin årsredovisning för räkenskapsåret 2009 redovisade moderbolaget långfristiga fordringar om 34,9 mnkr. Det framgick inte av årsredovisningen att fordringar på koncernbolag ingick i de redovisade fordringarna. Av A-sons dokumentation framgår att 34,7 mnkr av fordringarna utgjorde fordringar på dotterbolaget.

Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2009 kan utläsas att dotterbolaget hade erhållit ett lån om 2 mnkr från ett annat aktiebolag och att samtliga dotterbolagets driftstillbehör och utmål, dvs. bearbetningstillstånd, hade ställts som säkerhet för lånet. I koncernredovisningen saknas uppgift om dessa av dotterbolaget ställda säkerheter.

Av handlingarna i ärendet framgår att det bland moderbolagets aktieägare fanns en person vars aktieinnehav motsvarade mer än en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Detta framgår emellertid inte av moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009.

Under räkenskapsåret 2010 sålde moderbolaget aktierna i dotterbolaget till två andra bolag. Köpeskillingen motsvarade fyra procent av det bokförda värdet av aktierna. Vid utgången av räkenskapsåret 2009 utgjorde det bokförda värdet mer än hälften av moderbolagets totala redovisade tillgångar. En av moderbolagets styrelseledamöter var styrelseledamot även i ett av de två förvärvande bolagen. A-sons dokumentation innehåller tre styrelseprotokoll som anger att styrelseledamoten i fråga deltog i moderbolagets beslut om försäljningen av dotterbolaget. Ett av protokollen är inte undertecknat. Ett annat är undertecknat av protokollföraren och dessutom justerat av bland andra den aktuella styrelseledamoten. Ett tredje protokoll är rubricerat "Utkast" och saknar protokollförarens underskrift men är justerat av bland andra den aktuella styrelseledamoten. I A-sons dokumentation finns inga noteringar om att han gjorde några överväganden eller vidtog några åtgärder med anledning av dessa förhållanden.

A-sons revisionsberättelser för räkenskapsåren 2009 och 2010 avvek inte från standardutformningen.

## 2 A-sons uppgifter

A-son har anfört följande.

Några dagar före bolagsstämman den 18 mars 2010 kontaktades han av moderbolagets verkställande direktör, som frågade hur man skulle hantera det förhållandet att en av bolagets styrelseledamöter inte kunde underteckna årsredovisningen samtidigt med de andra ledamöterna utan endast någon timme före bolagsstämmans öppnande. Eftersom den verkställande direktören ville ha tid att kopiera årsredovisningar med tillgängliga underskrifter för att dela ut till stämmodeltagarna, frågade denne om A-son kunde skriva på revisionsberättelsen och göra revisorspåteckning på årsredovisningen innan den återstående styrelseledamoten skrev under densamma. Han accepterade att tillhandahålla en revisionsberättelse på morgonen samma dag som bolagsstämman skulle äga rum men ställde som motkrav att han senast vid bolagsstämman skulle få del av årsredovisningen i original med samtliga underskrifter och få en kopia av denna. Detta krav infriades. Den återstående styrelseledamoten skrev under årsredovisningen före bolagsstämman. Innan A-son lämnade bolagsstämman, visade den verkställande direktören upp årsredovisningen med samtliga styrelseledamöters underskrifter för honom och överlämnade även en kopia till honom. Det var således en mycket kort tidsrymd som förflöt mellan hans egen påskrift och den återstående styrelseledamotens, och samtliga underskrifter fanns på plats vid bolagsstämmans öppnande. Den årsredovisning som är ingiven till Bolagsverket är undertecknad av samtliga styrelseledamöter. Det var olyckligt att moderbolaget publicerade det ofullständigt undertecknade exemplaret på sin webbplats. Det var dessutom olyckligt att det var det ofullständigt undertecknade exemplaret som han tog in i sin dokumentation.

Han talade med styrelsen om att kravet på tillhandahållande av årsredovisning och revisionsberättelse under minst två veckor före bolagsstämman inte var uppfyllt. Styrelsen var medveten om vad ett åsidosättande kunde medföra i form av klander m.m. Bolaget hade inom föreskriven tid tillhandahållit ett utkast till årsredovisning. Vid bolagsstämman gick styrelsen igenom de ändringar som hade gjorts i den slutliga versionen. Dessa ändringar var huvudsakligen av redaktionellt slag. Han ansåg att förfarandet var godtagbart. Det ankommer ytterst på aktieägarna att besluta om dispens från aktiebolagslagens (2005:551) regler avseende tillhandahållande av handlingar. Det hade varit fullt möjligt för bolagsstämman, vars deltagare hade full insyn i hur årsredovisningshandlingarna hade hanterats, att besluta att de frågor som var hänförliga till årsredovisningen skulle behandlas vid en fortsatt bolagsstämma. Kravet på att hålla årsredovisningshandlingarna tillgängliga minst två veckor före stämman är en aktieägar skyddsregel och syftar till att möjliggöra för alla aktieägare att före stämman sätta sig in i de frågor som årsstämman ska fatta beslut om. Eftersom det rörde sig om åsidosättande av en aktieägar skyddsregel och stämman, på direkt fråga från ordföranden, inte hade några invändningar mot att den komplett undertecknade årsredovisningen inte fanns tillgänglig två veckor före stämman, ansåg han inte att det fanns grund för anmärkning i revisionsberättelsen. Enligt juridisk doktrin får bolagsstämman inte fatta beslut i ett ärende i fall då handlingar inte har tillhandahållits på föreskrivet sätt om det inte föreligger samtycke av de aktieägare som berörs av felet. Eftersom det inte framfördes några invändningar från de vid stämman närvarande aktieägarna, ansåg han sig kunna betrakta det som att sådant samtycke förelåg. Han ansåg att de aktieägare som, genom att inte närvara vid stämman, valde att inte utnyttja sin rösträtt accepterade stämmans beslut oavsett om årsredovisningshandlingarna hade hållits tillgängliga i tid eller inte. De frånvarande aktieägarna kunde presumeras ha lämnat i vart fall ett tyst samtycke.

Såväl moderbolaget som han själv förbisåg felrubriceringen av fordran på dotterbolaget. Fordran skulle ha redovisats som fordran på koncernbolag. Misstaget torde framgå för redovisningskunniga läsare, eftersom fordran inte upptogs i koncernredovisningen.

Av misstag utelämnade bolaget informationen om de av dotterbolaget ställda säkerheterna. Han uppmärksammade inte bristen vid sin granskning.

Vid utgången av räkenskapsåret 2009 fanns det en aktieägare i bolaget med mer än en tiondel av röstetalet. Av misstag utelämnade bolaget den informationen i årsredovisningen, vilket han förbisåg vid revisionen. Informationen fanns dock att tillgå på bolagets webbplats.

Han kände till att en av styrelseledamöterna i moderbolaget även var styrelseledamot i ett av de bolag till vilka moderbolaget sålde aktierna i dotterbolaget. Vid en diskussion med en av bolaget anlita jurist enades de om att den aktuella styrelseledamoten inte borde delta i styrelsebesluten kring försäljningen eller närvara vid de styrelsemöten då beslut fattades. Vid sin revision uppmärksammade han dock att styrelseprotokollen hade utformats som om ledamoten hade deltagit i försäljningsbeslutet. När han påtalade detta för bolagets verkställande direktör, förklarade denne att protokollen var felaktigt utformade och att ledamoten hade följt juristens instruktioner och inte närvarat vid besluten och än mindre deltagit i dessa. Det är naturligtvis anmärkningsvärt att protokollen inte innehåller någon markering eller liknande om att ledamoten inte hade deltagit vid överläggningarna eller handläggningen i övrigt av försäljningen av dotterbolaget. Han ansåg dock att han kunde godta den verkställande direktörens förklaring eftersom det framstod som osannolikt att bolaget inte skulle ha följt juristens råd för att undvika att en jävssituation uppstod. Bolaget uppvisade under hela försäljningsprocessen en tydlig vilja att hantera ärendet korrekt. Han beklagar att han inte dokumenterade att han tog upp frågan om den felaktiga uppgiften om styrelseledamotens närvaro och att han fick en godtagbar förklaring.

### *3 RN:s bedömning*

#### *3.1 Allmänt*

Vid bedömningen av A-sons revisionsinsats måste man till att börja med beakta att det var fråga om revision av ett börsnoterat bolag. Att vara revisor i ett bolag som vänder sig till allmänheten för sin finansiering och som har fått förtroendet att noteras på en reglerad marknad innebär ett särskilt ansvar för revisorn. Kraven på det arbete som ligger bakom en revisors uttalanden i revisionsberättelsen för ett sådant bolag måste sättas särskilt högt samtidigt som de överväganden som revisorn i bolaget har att göra ofta är mer komplicerade än vad som är fallet i andra bolag.

#### *3.2 Avgivande och undertecknande av årsredovisning m.m.*

Av 2 kap. 7 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att årsredovisningen för ett aktiebolag ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter. En årsredovisning som inte uppfyller detta krav är inte formellt avgiven. I sådana fall föreligger det enligt RN:s praxis hinder mot att avge revisionsberättelse.<sup>1</sup> A-son har undertecknat revisionsberättelsen för moderbolaget för räkenskapsåret 2009 och gjort revisorspåteckning vid en tidpunkt då alla styrelseledamöter inte hade undertecknat årsredovisningen. Genom att göra detta har han åsidosatt god revisions sed. Vad han har anfört om att det förflöt endast kort tid från undertecknandet och revisorspåteckningen till det att den återstående styrelseledamotens underskrift tillkom samt att

---

<sup>1</sup> Se RN:s beslut den 29 april 2004 i ärende dnr 2002-38 och den 24 januari 2005 i ärende dnr 2004-257, referat D 14/04 respektive D 3/05 i RN:s praxissamling.

han i samband med stämman fick se den komplett underskrivna årsredovisningen föranleder ingen annan bedömning.

Enligt 7 kap. 25 § aktiebolagslagen ska styrelsen hålla redovisningshandlingar och revisionsberättelse eller kopior av dessa handlingar tillgängliga hos bolaget för aktieägarna under minst två veckor närmast före årsstämman.<sup>2</sup> Att bolaget tillhandahåller aktieägarna relevanta handlingar i god tid före stämman är viktigt för att de ska kunna utöva sina rättigheter på bolagsstämman.<sup>3</sup>

Av 9 kap. 32 § aktiebolagslagen följer att en revisor ska göra en anmärkning i sin revisionsberättelse, om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet eller på något annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen.

RN konstaterar att moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009 inte var undertecknad av samtliga styrelseledamöter förrän dagen för årsstämman den 18 mars 2010, och således inte var formellt avgiven förrän den dagen, samt att A-son inte avgav sin revisionsberättelse förrän den dagen. Styrelsen hade således inte hållit årsredovisningen och revisionsberättelsen tillgänglig för aktieägarna i sådan tid som föreskrivs i 7 kap. 25 § aktiebolagslagen.

Mot detta har A-son invänt att den nämnda bestämmelsen är en aktieägarskyddsregel, att sådana kan åsidosättas om samtycke föreligger från samtliga aktieägare, att de vid stämman närvarande aktieägarna godtog förhållandena och att de frånvarande aktieägarna kunde presumeras ha lämnat i vart fall ett tyst samtycke.

Det är en grundläggande princip inom aktiebolagsrätten att sådana regler som är uppställda endast i aktieägarnas intresse kan åsidosättas om samtliga aktieägare samtycker till detta. För att ett sådant samtycke ska anses föreligga är det dock inte tillräckligt att samtycke lämnas av de aktieägare som deltar vid en bolagsstämma om inte samtliga ägare är företrädade vid stämman.<sup>4</sup> Den majoritet om 72 procent av aktieägarna som inte deltog i stämman kan inte genom sin utevaro anses ha godtagit åsidosättandet av den aktuella bestämmelsen.

Vidare har A-son framhållit att ett utkast till årsredovisning hade hållits tillämpligt inom föreskriven tid. Detta innebär emellertid inte att styrelsen hade uppfyllt lagens krav, bland annat med hänsyn till att ett utkast inte är definitivt utan kan komma att ändras vid en senare tidpunkt, något som också skedde i det aktuella fallet, samt att någon revisionsberättelse inte hade avgetts förrän dagen för stämman.

RN finner således att styrelsen hade brutit mot reglerna om tillhandahållande i 7 kap. 25 § aktiebolagslagen inför den årsstämman som hölls den 18 mars 2010. Att årsredovisningen och revisionsberättelsen hålls tillgängliga för aktieägarna enligt gällande bestämmelser är särskilt viktigt i noterade bolag med en spridd ägarkrets. A-son skulle därför ha gjort en anmärkning om styrelsens underlåtenhet i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

---

<sup>2</sup> För publika aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, gäller sedan den 1 januari 2011 i stället 7 kap. 56 a § aktiebolagslagen, som föreskriver att handlingar av aktuellt slag ska hållas tillgängliga hos bolaget för aktieägarna under minst tre veckor närmast före årsstämman.

<sup>3</sup> Prop. 2009/10:247 s. 40.

<sup>4</sup> Se prop. 2004/05:85 s. 749. Jfr Svante Johansson: Bolagsstämma, 1990, s. 31.

### 3.3 *Brister i årsredovisningen*

I 3 kap. 3 § årsredovisningslagen föreskrivs att balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till lagen. Av avsnitt C. II i den bilagan framgår att fordringar hos koncernföretag ska särredovisas i förhållande till övriga fordringar. Moderbolaget redovisade i sin årsredovisning för räkenskapsåret 2009 långfristiga fordringar om 34,9 mnkr utan att det framgick att huvuddelen av detta avsåg en fordran på dotterbolaget. Fordran på dotterbolaget skulle ha särredovisats.

I fråga om koncernredovisningar föreskrivs i 7 kap. 8 § årsredovisningslagen att lagens 3 kap. (med några här inte aktuella undantag) ska tillämpas. Det innebär att koncernbalansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till lagen. Av bilagan följer att panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts ska redovisas inom linjen. I förevarande fall hade dotterbolaget ställt vissa säkerheter för ett lån. I koncernredovisningen för räkenskapsåret 2009 redovisades emellertid inte dessa säkerheter.

Av 6 kap. 2 a § 3 årsredovisningslagen följer att ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, ska lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. A-son har i yttrande till RN uppgett att det vid utgången av räkenskapsåret 2009 fanns en aktieägare i bolaget med mer än en tiondel av röstetalet. Det förhållandet framgår dock inte av moderbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009.

A-son skulle ha uppmärksammat de ovan nämnda bristerna i årsredovisningen och uppmanat styrelsen att vidta rättelse. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisions sed. Vad han har anfört i fråga om den icke särredovisade fordran på dotterbolaget om att misstaget torde framgå för redovisningskunniga läsare, eftersom fordran inte upptogs i koncernredovisningen, föranleder ingen annan bedömning.

### 3.4 *Fråga om styrelsejäv*

Moderbolagets försäljning av dotterbolaget under räkenskapsåret 2010 var en för moderbolaget betydelsefull transaktion. Dotterbolaget avyttrades för en köpeskilling som utgjorde endast fyra procent av dess bokförda värde i moderbolaget. A-son var dessutom medveten om att en styrelseledamot i moderbolaget var styrelseledamot även i ett av de två förvärvande bolagen. Dessa förhållanden, samt den omständigheten att moderbolaget var ett börsnoterat bolag, borde ha föranlett A-son att granska de för revisionen väsentliga delarna av försäljningen med särskild omsorg.

Av 8 kap. 23 § aktiebolagslagen följer att en styrelseledamot inte får handlägga en fråga om avtal mellan bolaget och en juridisk person som styrelseledamoten ensam eller tillsammans med någon annan får företräda.

Det kan konstateras att det i A-sons dokumentation förekommer tre styrelseprotokoll som anger att den ovan nämnde styrelseledamoten deltog i moderbolagets beslut om försäljning av dotterbolaget. Ett av protokollen är inte undertecknat. Ett annat protokoll är undertecknat av protokollföraren och dessutom justerat av bland andra den aktuella styrelseledamoten. Ett tredje protokoll är rubricerat "Utkast" och saknar protokollförarens underskrift men är justerat av bland andra den aktuella styrelseledamoten. A-son har i yttrande till RN uppgett att han på förhand diskuterade jävsfrågan med en av bolaget anlita jurist och kom fram till att styrelseledamoten inte borde delta i beslutet. Vidare har han uppgett att han uppmärksammade de protokoll som likväl upptog styrelseledamoten som närvarande vid de möten då beslut om försäljningen

fattades samt att han talade med den verkställande direktören och då fick beskedet att protokollen var felaktiga och att ledamoten inte hade deltagit.

Ett i behörig ordning justerat och undertecknat protokoll från ett styrelsemöte måste anses utgöra en stark indikation på vad som har skett vid mötet.<sup>5</sup> Mot bakgrund av de tre i föregående stycke nämnda protokollen samt det ovan anförda om försäljningens betydelse för moderbolaget och den i förhållande till det bokförda värdet låga köpeskillingen, ankom det på A-son att vidta åtgärder för att klarlägga huruvida den aktuella styrelseledamoten hade deltagit i moderbolagets beslut om försäljning av dotterbolaget och om styrelsejäv därmed hade förekommit. RN gör bedömningen att A-sons åtgärd att inhämta ett besked från moderbolagets verkställande direktör om att protokollen var felaktiga inte var tillräcklig. Han skulle ha vidtagit ytterligare åtgärder för att säkerställa att den verkställande direktörens uppgift var riktig, exempelvis kontaktat övriga ledamöter i styrelsen eller följt upp att nya protokoll upprättades som utvisade att den aktuella styrelseledamoten inte hade deltagit i beslutet. Genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder för att bringa klarhet i jävsfrågan har A-son åsidosatt god revisions sed.

### *3.5 Sammanfattande bedömning*

A-son har avgett en revisionsberättelse och gjort revisorspåteckning på en årsredovisningshandling trots att årsredovisningen inte var formellt avgiven. Han har inte anmärkt på styrelsens åsidosättande av reglerna om tillhandahållande av årsredovisning och revisionsberättelse. Vidare har han vid sin revision inte uppmärksammat ett antal brister i en årsredovisning. Dessutom har han inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att klarlägga huruvida styrelsejäv hade förekommit i samband med försäljningen av dotterbolaget. Sammanfattningsvis finner RN att A-son i ett flertal avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt, särskilt med hänsyn till vad som ovan har anförts om revision av börsnoterade bolag. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, regionskattechefen Marie Carlsson, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektörerna Fredrik Bengtsson och Björn Fredljung samt revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson som har föredragit ärendet.

---

<sup>5</sup> Jfr NJA 1990 s. 286, som rörde bevisvärdet av ett bolagsstämmoprotokoll.