

D 11

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. Bolagets verksamhet var att bygga hus och bedriva handel med fastigheter.

RN har tagit del av A-sons dokumentation över revisionen för räkenskapsåret 1 januari–31 december 2007 samt hans granskning av en kontrollbalansräkning under år 2008.

Bolagets styrelse avgav en kontrollbalansräkning som avsåg förhållandena per den 30 juni 2008. Kontrollbalansräkningen och A-sons yttrande över den är daterade den 30 juni 2008. Datumangivelserna på handlingarna är handskrivna. I yttrandet uppgav A-son att det inte hade framkommit något som tydde på att kontrollbalansräkningen inte uppfyllde aktiebolagslagens (2005:551) krav. Utöver kontrollbalansräkningen består A-sons dokumentation av balans- och resultatrapporter samt bokslutsbilagor, samtliga utskrivna den 8 september 2008 och försedda med kortfattade handskrivna anteckningar. Vidare finns ett handskrivet dokument med rubriken ”Granskning KBR”, daterat den 9 september 2008, och försett med några anteckningar om skatter och avskrivningar. Som slutsats har antecknats: ”KBR OK”.

Bolaget försattes i konkurs den 16 september 2008 efter egen begäran. RN har tagit del av konkursförvaltarens förvaltarberättelse. Av den framgår att konkursförvaltaren inte ifrågasatte att kontrollbalansräkningen hade upprättats den 30 juni 2008 och att han bedömde att kontrollbalansräkningen hade upprättats inom den tid som krävs efter det att misstanke uppkommit om att bolagets kapital var förbrukat.

A-son har anfört följande.

Kontrollbalansräkningen per den 30 juni 2008 upprättades den 8 september 2008 av en medarbetare på revisionsbyrån. Han själv fick del av kontrollbalansräkningen samma dag och upprättade yttrandet den 9 september 2008. Han kommer inte ihåg varför han angav den 30 juni 2008 som upprättandedatum i sitt yttrande. Han konstaterar att han gjorde ett misstag som inte daterade yttrandet den 9 september 2008.

RN gör följande bedömning.

I 25 kap. aktiebolagslagen finns regler om tvångslikvidation på grund av kapitalbrist. Av dessa följer att ett aktiebolags styrelse genast ska upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation (första kontrollstämman). Underlåter styrelsen att fullgöra dessa skyldigheter, svarar styrelseledamöterna solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består.¹

Bestämmelserna utgör en del av aktiebolagslagens kapitalskyddsregler och syftar bl.a. till att säkerställa att det i bolaget finns en viss marginal mellan bolagets tillgångar och skulder till skydd för bolagets borgenärer.² Bestämmelsen om personligt betalningsansvar för

¹ 25 kap. 13 och 15 och 18 §§ aktiebolagslagen.

² Jfr prop. 2000/01:150, s. 34 f.

styrelseledamöterna har införts för att tvinga styrelsen att bevaka förändringar i bolagets eget kapital och ingripa när kapitalbristen blir kritisk.

Ett uttalat syfte med kravet på att bolagets revisor ska granska en kontrollbalansräkning är att hindra ett aktiebolags styrelseledamöter från att antedatera balansräkningen för att på så sätt undgå eller senarelägga skyldigheten att agera och därmed det personliga betalningsansvaret.³ En viktig uppgift för en revisor vid granskning av kontrollbalansräkningar är därför enligt RN:s mening att kontrollera att kontrollbalansräkningen är korrekt daterad. Det är självklart att också revisorns eget yttrande över kontrollbalansräkningen måste vara korrekt daterat, eftersom det genom denna datering klagörs vid vilken tidpunkt styrelsens skyldighet att låta revisorsgranska kontrollbalansräkningen är fullgjord.

Av 32 § revisorslagen (2001:883) framgår att RN får meddela en disciplinär åtgärd om en revisor har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. För att en disciplinär åtgärd ska kunna vidtas krävs att de omständigheter på vilka åtgärden grundas kan slås fast otvetydigt.⁴ RN har alltså i princip utrednings- och bevisbördan för att omständigheterna faktiskt varit sådana att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter.⁵

I den kontrollbalansräkning som A-son granskade uppgavs att den var upprättad den 30 juni 2008. I själva verket var – såsom A-son måste ha känt till – kontrollbalansräkningen upprättad först den 8 september 2008. A-son gav sitt granskningsyttrande samma datumangivelse som kontrollbalansräkningen, trots att hans granskning av kontrollbalansräkningen skedde först den 9 september 2008. Genom att underlåta att anmärka på den felaktiga dateringen av kontrollbalansräkningen och genom att själv ge sitt granskningsyttrande en felaktig datering har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar RN följande.

Av 32 § första stycket revisorslagen följer att om en revisor gör uppsåtliga orätt i sin revisionsverksamhet ska hans eller hennes godkännande eller auktorisation upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får istället en varning meddelas. Enligt paragrafens andra stycke framgår att om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får istället erinran meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas.

Fråga har uppkommit om A-sons ovan angivna agerade har varit uppsåtligt och om de särskilda bestämmelserna i 32 § första stycket revisorslagen därför ska tillämpas.

A-son har angett att antedateringen av granskningsyttrandet kom till av misstag. Enligt RN:s mening kan detta påstående ifrågasättas, eftersom han såsom revisor måste ha varit medveten om den stora betydelse som dateringen av ett granskningsyttrande över en kontrollbalansräkning kan få, t.ex. för styrelseledamöternas personliga betalningsansvar gentemot bolagets borgenärer. Han har inte heller kunnat ge någon förklaring till hur de påstådda misstagen kunde ske.

Det anförda talar med viss styrka för att A-son handlade uppsåtligt såväl när han godtog den felaktiga datumangivelsen på kontrollbalansräkningen som när han åsatte sitt granskningsyttrande fel datum. Med hänsyn till de krav som bör ställas på bevisningen i ett ärende av detta slag – där en fråga om upphävande av ett revisorsgodkännande aktualiseras – kan emellertid de angivna omständigheterna inte ensamma tas till intäkt för att han agerade uppsåtliga. RN finner därför inte utrett att A-son uppsåtliga gjorde orätt i sin revisionsverksamhet.

³ Se prop. 1990/91:198 s. 8.

⁴ Jfr. RÅ 1989 ref 67 och RÅ 1993 ref 26.

⁵ Om revisorn har brustit i sin skyldighet att dokumentera revisionsuppdraget, kan detta dock medföra att bevisbördan övergår på revisorn, se Kammarrätten i Stockholms domar den 27 april 2001 i mål nr 891-99, den 8 september 2003 i mål nr 3966-03 och den 10 maj 2005 i mål nr 3998-04.

Den disciplinära åtgärden ska därför i stället bestämmas enligt 32 § andra stycket revisorslagen. RN beaktar därvid att det genom de båda antedateringarna uppkom en risk för att en läsare av kontrollbalansräkningen skulle vilseledas om tidpunkten för kontrollbalansräkningens upprättande. Det uppkom därigenom också en risk för att bolagets borgenärer, som i detta fall torde ha haft rätt att utkräva personligt ansvar enligt 25 kap. 18 § aktiebolagslagen, i praktiken skulle betas denna rätt. I sammanhanget kan noteras att de felaktiga datumangivelserna uppenbarligen påverkade konkursförvaltarens ställningstagande om vid vilken tidpunkt som kontrollbalansräkningen upprättades. Med hänsyn till detta finner RN att det som läggs A-son till last är allvarligt. Han ska därför 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 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 ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som föredragit ärendet.