

FörvR: dom 2013-02-21, mål nr 20774-12

KamR: beslut att ej meddela PT 2013-09-12, mål nr 1705-13

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag (bolaget) räkenskapsåret 1 november 2008–30 april 2010. Revisionsbyrån biträdde bolaget vid dess bokföring varför uppdraget var ett s.k. kombiuppdrag. Bolagets verksamhet bestod i att tillverka och sälja charkuteriprodukter. Bolagets styrelse bestod av en styrelseledamot (företagsledaren), tillika bolagets ende aktieägare.

A-son har uppgett att han var bolagets revisor från det att det bildades den 1 november 2008 fram till dess att en ny revisor valdes den 8 april 2011.

RN:s utredning har bland annat omfattat A-sons granskning av bolagets varulager och ställda panter. Utredningen har även omfattat hans åtgärder för att erhålla årsredovisningen för granskning inom föreskriven tid, hans åtgärder i samband med en kapitalbristsituation i bolaget och hans förtida avgång.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2008/10.

2 Granskning av varulager

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/10 redovisas ett varulager om 240 tkr vilket utgjorde cirka 14 procent av balansomslutningen per balansdagen den 30 april 2010. Av revisionsdokumentationen framgår att en revisionsmedarbetare till A-son skulle närvara vid bolagets inventering av varulagret den 30 april 2010. Av anteckningarna framgår att denna inventering ställdes in från bolagets sida. Som underlag för posten Varulager i årsredovisningen per den 30 april 2010 fanns en lagersammanställning, daterad den 30 mars 2010. Enligt noteringarna är denna ”inventering gjord/beräknad” av företagsledaren. Dessförinnan hade bolaget utfört en inventering den 28 februari 2010 med anledning av upprättande av en kontrollbalansräkning. Kontrollbalansräkningen utvisade att bolagets eget kapital understeg dess registrerade aktiekapital. Bolaget beslöt på kontrollstämma att bolaget inte skulle gå i likvidation.

A-son har anfört följande.

Företagsledaren hade av misstag angett att sammanställningen av varulagret avsåg förhållandet per den 30 mars 2010. Rätt datum ska vara den 30 april 2010. Lagervärdet per den 28 februari 2010 uppgick till 197 tkr, vilket utgjorde cirka 12 procent av balansomslutningen. Varulagret låg därför precis på gränsen för att bedömas som en väsentlig post. Bolagets lager förändrades inte så mycket mellan olika tidpunkter eftersom det inte skedde någon större lageruppbyggnad av färdiga varor. Det som tillverkades avyttrades och levererades i stor sett omgående. Han hade planerat att en kontrollinventering skulle genomföras men det gick inte, eftersom delar av bolagets personal drabbades av sjukdom och bolaget inte hade möjlighet att avdela någon för att bistå med lagerkontrollen. Det var inte försvarbart att lägga resurser på en

kontrollinventering senare i och med att lagret omsattes nästan dagligen. För att bedöma lagrets existens och värdering granskade han istället att alla typer av lagerartiklar var medtagna i lagerinventeringen med rimliga belopp. Han jämförde med den inventering som utfördes den 28 februari 2010. Varken han eller någon annan som var anställd på revisionsbyrån närvarade vid denna inventering. Han analyserade även bruttovinster så att inte felaktigt lagersaldo påverkade varukostnaden. I och med att det gjordes flera kortperiodiska uppföljningar var det möjligt att följa upp bruttovinsten både före och efter balansdagen. Kontroll av värdering och pris gjordes vilket också innebar att lagervärdet justerades i det slutliga bokslutet.

RN gör följande bedömning.

Under räkenskapsåret hade bolagets eget kapital understigit hälften av det registrerade aktiekapitalet. Med hänsyn till bolagets ekonomiska situation och verksamhetens art samt det förhållandet att det var bolagets första verksamhetsår hade A-son anledning att ägna posten Varulager särskild uppmärksamhet.

Vid granskning av ett varulager ska revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. I ett nystartat mindre bolag torde det vara svårt att erhålla tillräckliga revisionsbevis utan att revisorn eller någon av hans eller hennes revisionsmedarbetare närvarar vid en lagerinventering på balansdagen eller i nära anslutning till den.

Varken A-son eller någon av hans medarbetare var närvarande vid någon inventering under räkenskapsåret eller därefter i nära anslutning till balansdagen. De granskningsåtgärder som han vidtog, exempelvis jämförelserna med bolagets inventering den 28 februari 2010, utgör inte revisionsbevis som säkerställer existensen av varulagret den 30 april 2010.

Mot bakgrund av bolagets ställning och att det var dess första verksamhetsår skulle A-son i första hand ha begärt att få närvara vid en ny inventering i syfte att säkerställa lagrets existens. För det fall bolagets styrelse inte efterkom en sådan begäran skulle han ha upplyst i revisionsberättelsen om att revisionen hade varit begränsad och att han därför inte kunde verifiera varulagrets existens. Genom att inte vidta de angivna åtgärderna har han åsidosatt god revisionsssed.

3 Granskning av bolagets ställda panter

I årsredovisningen redovisas ställda panter till 100 tkr. Enligt engagemangsbesked hade bolagets bank säkerhet i form av en fastighetsinteckning om 100 tkr. Enligt ett köpekontrakt från den 19 februari 2009 fanns det en säljarrevers i fastigheten om 100 tkr. För denna hade ytterligare en fastighetsinteckning om 100 tkr pantsatts. Totalt uppgick bolagets ställda panter till 200 tkr.

A-son har uppgett att han granskade bankens engagemang m.m. men att han vid denna granskning missade de totala uttagna fastighetsinteckningarna.

RN gör följande bedömning.

Genom att inte uppmärksamma den felaktiga informationen i bolagets årsredovisning vad gäller ställda panter och därmed inte heller påtala denna felaktighet har A-son åsidosatt god revisionsssed.

4 För sent avgiven årsredovisning

Bolagets årsredovisning, revisorspåteckningen på denna samt revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret är daterade den 25 november 2010.

A-son har anfört följande.

Han hade kontakt med bolaget under hela hösten 2010 för att få bokslut och årsredovisning upprättad och reviderad i tid. Kontakten var i första hand med den redovisningskonsult på revisionsbyrån som bistod bolaget vid dess bokföring. Bokslutet och årsredovisningen kunde dock inte upprättas inom rätt tid, eftersom det saknades underlag från bolaget för bland annat uttag som företagsledaren hade gjort. Detta förhållande framförde han vid varje möte som han hade med företagsledaren. Även redovisningskonsulten framförde det flera gånger till företagsledaren. Redovisningskonsulten fick dock underlagen först i slutet av november 2010.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktieföretagslagen (2005:551) ska ordinarie bolagsstämma hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Vid bolagsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Detta innebär att handlingarna ska vara upprättade senast vid samma tillfälle. Bolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2008/10 skulle därmed ha varit färdigställda senast den 31 oktober 2010.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen avlämnas inom föreskriven tid. Detta innebär att det åligger revisorn att följa upp att bolagets styrelse låter upprätta räkenskaper och bereder honom eller henne tillfälle att granska dessa. Om årsredovisningen och övrigt räkenskapsmaterial inte överlämnas till revisorn för revision så att ordinarie bolagsstämma kan hållas inom föreskriven tid, ska han eller hon i enlighet med god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter i aktuellt avseende. Om muntliga uppmaningar inte hörsammas, bör revisorn skriftligen uppmärksamma styrelsen om dess skyldigheter. Om inte heller detta ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn avgå från sitt uppdrag.¹

A-son fick inte del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/10 i tid. Han har uppgett att han genom redovisningskonsulten och vid möten med företagsledaren (tillika bolagets enda styrelseledamot) tog upp frågan om årsredovisningen och att denna måste lämnas in i tid för granskning. Det finns dock ingenting i dokumentationen som tyder på att han skriftligen uppmärksammade bolagets styrelseledamot på dennes skyldigheter i nu aktuellt avseende. Inte heller hans yttranden till RN innehåller någonting om att han gjort detta. RN drar av detta slutsatsen att han inte vidtog tillräckliga åtgärder för att uppfylla den agerandeplikt som beskrivits ovan och som en revisor har i en situation av detta slag. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

5 Styrelsens underlåtenhet att agera efter den första kontrollbalansräkningen och anmälan om förtida avgång

Bolagets styrelse upprättade den 26 mars 2010 en kontrollbalansräkning avseende förhållandena per den 28 februari 2010. A-son avlämnade ett granskningsyttrande över kontrollbalansräkningen den 10 april 2010. Kontrollbalansräkningen utvisade att bolagets eget kapital understeg hälften av dess registrerade aktiekapital. Av protokoll från extra bolagsstämma

¹ Se t.ex. RN:s beslut den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

den 30 april 2010 framgår att stämman beslutade att bolaget inte skulle träda i likvidation och att en ny kontrollbalansräkning skulle upprättas senast den 31 december 2010.

A-son har anfört följande.

Någon andra kontrollbalansräkning upprättades inte före den 31 december 2010. Reglerna avseende kontrollbalansräkningar diskuterades med företagsledaren vid flera tillfällen, bland annat vid två möten den 2 juni 2010 och 7 oktober 2010. På ett möte den 25 november 2010 skulle frågan om upprättande av en andra kontrollbalansräkning behandlas men mötet blev inte av. Ett nytt möte angående frågan hölls den 25 januari 2011. På mötet beslutades att periodboks slut och en ny kontrollbalansräkning skulle upprättas. På samma möte fick han besked om att en ny revisor skulle utses. Han fick senare muntligt besked om att uppdraget skulle upphöra den 3 februari 2011. Den 7 februari 2011 skickade han ett e-postmeddelande till företagsledaren och begärde bl.a. annat att få en kopia på protokoll från extra bolagsstämma för val av ny revisor och en kopia av ändringsanmälan. Detta gjorde han dels för att kontrollera att han inte kvarstod som revisor i bolaget, dels för att kunna upprätta erforderliga handlingar i samband med uppdragets upphörande. Den 28 april samma år påminde han företagsledaren om att han önskade handlingar som visade att han inte längre var bolagets revisor. Han fick senare besked från Bolagsverket att han hade avregistrerats som revisor för bolaget. Han skickade aldrig någon anmälan enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen till Bolagsverket.

RN gör följande bedömning.

Av 25 kap. 16 § aktiebolagslagen följer att om den kontrollbalansräkning som har lagts fram vid en första kontrollstämma inte utvisar att det egna kapitalet vid tiden för stämman uppgick till minst det registrerade aktiekapitalet och stämman inte har beslutat att bolaget ska gå i likvidation, så ska bolagsstämman inom åtta månader från den första kontrollstämman på nytt pröva frågan om bolaget ska gå i likvidation. Styrelsen ska inför den andra kontrollstämman upprätta en ny kontrollbalansräkning enligt 14 § samma kapitel och låta bolagets revisor granska den. Den nya kontrollbalansräkningen och ett yttrande av bolagets revisor över denna ska läggas fram på stämman. För det fall någon andra kontrollstämma inte hålls inom åtta månader från den första kontrollstämman eller den nya kontrollbalansräkningen läggs fram på stämman utan att ha granskats av en revisor ska styrelsen enligt 17 § ansöka hos tingsrätten om beslut om likvidation.

Som redogjorts för ovan beslutades det på en första kontrollstämma att bolaget inte skulle gå i likvidation och att en ny kontrollbalansräkning skulle upprättas inom åtta månader. Såvitt framgår av utredningen i ärendet fördes därefter inga diskussioner om att besluta om frivillig likvidation av bolaget. A-son har däremot uppgett att han efter stämman vid flera möten diskuterade reglerna om kontrollbalansräkningar med företagsledaren, tillika bolagets enda styrelseledamot.

Enligt RN:s mening skulle A-son i den uppkomna situationen ha uppmärksammat bolagets styrelseledamot på dennes skyldighet att antingen upprätta en andra kontrollbalansräkning, eller låta bolagsstämman ta ställning till frågan om frivillig likvidation. Denna åtgärd skulle A-son ha vidtagit i sådan tid att ny stämma hade kunnat hållas inom åttamånadersfristen, dvs. senast den 31 december 2010. Eftersom de kontakter han hade haft med styrelseledamoten vid olika möten inte resulterade i att någon andra kontrollbalansräkning upprättades och han heller inte fick någon information som tydde på att bolaget skulle besluta om likvidation, ålåg det honom även att skriftligen uppmärksamma styrelseledamoten på aktiebolagslagens krav. Det finns ingenting i dokumentationen som tyder på att han gjorde detta. Han har inte heller i sina yttranden till RN påstått att han tog någon sådan kontakt. RN drar av detta slutsatsen att A-son inte skriftligen uppmärksammade styrelseledamoten på skyldigheterna enligt 25 kap. aktiebolagslagen. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisions sed.

Enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon ska lämna en kopia av anmälan till styrelsen. Revisorn ska i sin anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som har utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs om revisionsberättelse i 33 § andra stycket, 34 och 35 §§ samma kapitel. Det innebär bl.a. att en revisor i anmälan ska anmärka om han eller hon 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 att de nämnda personerna på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

Skyldigheten att anmäla förtida avgång har en särskild betydelse genom att revisorn i anmälan ska redogöra för sina iakttagelser vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som hans eller hennes uppdrag har omfattat. A-son skulle genast efter det att hans uppdrag upphörde ha anmält detta till Bolagsverket enligt aktiebolagslagens bestämmelser. Eftersom det vid denna tidpunkt hade förflutit mer än åtta månader från den första kontrollstämman den 30 april 2010 och styrelseledamoten *varken* hade upprättat en andra kontrollbalansräkning och kallat till en andra kontrollstämma inom föreskriven tid *eller* föranställt om att bolaget försattes i likvidation, skulle han i redogörelsen till Bolagsverket ha anmärkt på att styrelsen hade handlat i strid med bestämmelserna i 25 kap. 16 och 17 §§ aktiebolagslagen. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete.

Hans granskning av bolagets varulager och ställda panter har varit otillräcklig. Han har vidare inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att se till att erhålla årsredovisningen i tid och inte heller uppfyllt den agerandeplikt som åvilat honom i den aktuella kapitalbristsituationen. Han har även underlåtit att upprätta och skicka in en anmälan till Bolagsverket med anledning av sin förtida avgång och har därmed inte heller anmärkt på att styrelsen hade handlat i strid med 25 kap. 16 och 17 §§ aktiebolagslagen.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Björn Sundqvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit tf. myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.