

Anmärkning i revisionsberättelsen

Johnny Tran
900120 – 0170

HARH10
Kandidatuppsats i handelsrätt
Revision
HT 2012

Handledare:
Krister Moberg



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Abstract.

The first legislation of auditing came in 1886. Auditing and auditors have since then been mentioned in the law in masses. The auditors' assignments are for the mostly regulated in the Swedish Companies Act, which for example contains regulations for the reporting phase. One of the most important parts of the auditor's job is to establish an audit report. The audit report is the only public report from the auditor, which should contain a remark if and a board member or the CEO act against the law.

The subject of this essay is about the auditor's remark in the audit report and when an auditor is responsible to remark according to the Swedish Companies Act. The subject is also partially focusing on a public interest perspective.

A conclusion that can be drawn from the law, the government's propositions, the Supervisory Board of Public Accountants' praxis and different business organizations is that an auditor is responsible to make a remark if a board member or the CEO acting against the Swedish Companies Act, the Annual Accounts Act or the articles of association. An auditor is also responsible to remark if the company doesn't follow the regulations in the Tax law. The act in both these cases must however, contain a considerable fault that doesn't get corrected. It should be notified that a correction from the company doesn't eliminate an auditor's responsibility to remark if the cause of act is serious or the damage still exists after a correction.

Keywords: Auditing – auditor – Swedish Companies Act – remark – audit report

Sammanfattning.

Den första lagstiftningen om revision kom år 1886. Sedan dess har revision och revisorer reglerats i lagen i flera avseenden. Revisorns arbetsuppgifter förekommer främst i aktiebolagslagen, vilket reglerar bl.a. revisorns rapportering. En av revisorns viktigaste uppgifter är att upprätta en revisionsberättelse, vilket är den enda offentliga rapporten som en revisor avger. Revisionsberättelsen skall vidare innehålla en eller flera anmärkningar om en styrelseledamot eller VD handlat i strid med lagen.

Denna uppsats behandlar revisorns anmärkning i revisionsberättelsen och när en revisor är skyldig till att anmärka enligt aktiebolagslagen. Uppsatsen behandlar delvis även revisorns skyldighet att anmärka ur ett intresseperspektiv.

En slutsats som kan dras genom redogörelsen av lagtext, förarbeten, praxis och olika branschorganisationer är att en revisor är skyldig att anmärka om en styrelseledamot eller VD:n vidtar en företeelse som står i strid med aktiebolagslagen, tillämpliglag om årsredovisning, bolagsordningen och vidare inte följer angivna regler gällande skatter och avgifter. Företeelsen måste dock vara väsentlig samtidigt som bolaget underlåter att vidta rättelse. Det skall dock observeras att en rättelse från bolagets sida inte fråntar revisorn anmärkningsskyldighet om företeelsen är av allvarlig grad eller skadan av företeelser fortfarande existerar trots en vidtagande rättelse.

Nyckelord: Revision – revisor – aktiebolagslagen – anmärkning - revisionsberättelse

Innehållsförteckning.

1.	Inledning	1
1.1.	Bakgrund	1
1.2.	Syfte/frågeställning	2
1.3.	Metod och material	2
1.4.	Avgränsningar	3
1.5.	Disposition	2
2.	Revisorer	5
2.1.	Revisorns uppgifter	5
2.2.	God revisorssed	5
2.3.	Revisorsnämndens tillsyn över revisorer	6
2.3.1.	Inledning	6
2.3.2.	Tillsyn	6
2.3.3.	Systematiskt och uppsökande tillsyn	7
2.3.4.	Disciplinärenden	7
3.	Revision	9
3.1.	Revisionens syfte	9
3.2.	God revisions sed	9
3.3.	Revisionsprocessen	10
3.4.	Väsentlighet och risk	11
3.4.1.	Väsentlighet	11
3.4.2.	Risk	12
3.5.	Revisionsberättelsen	13
3.6.	Revision ur ett intresseperspektiv	15
4.	Revisorns skyldighet att anmärka enligt ABL	17
4.1.	Anmärkningsinstitutet enligt ABL	17
4.2.	Anmärkningskyldigheten i samband med överträdelser av ABL, tillämplig lag om årsredovisning och bolagsordning	18
4.2.1.	Enligt lag, förarbeten och doktrin	18
4.2.2.	Enligt RN:s praxis	19
4.3.	Anmärkningskyldigheten i samband med överträdelser av regler kring skatter och avgifter	32
4.3.1.	Enligt lag, förarbeten och doktrin	32
4.3.2.	Enligt RN:s praxis	32
5.	Sammanfattning och avslutande kommentarer	35

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
Dnr	Diarienummer
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
ISA	International Standards on Auditing
Prop.	Proposition
RL	Revisorslagen (2001:883)
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisorsstandard i Sverige
RevU	FAR:s uttalanden i revisionsfrågor
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SUT	Systematisk och uppsökande tillsyn
VD	Verkställande direktör
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1. Inledning.

1.1. Bakgrund.

Begreppet revision kommer ursprungligen från det latinska ordet *revidere*, som betyder ”att se tillbaka”.¹ 1895 års aktiebolagslag var den första lagen i Sverige som reglerade revision i aktiebolag. Allt sedan dess har aktiebolagslagarna i Sverige innehållit regler om revisorer och revision. Men redan år 1886, dvs. för omkring 126 år sedan, kom den första lagstiftningen om revision i 1886 års lag om bankaktiebolag.²

Idag, år 2013, har revisorn enligt aktiebolagslagen (2005:551) ett flertal förpliktelser, vilket finns angivna i bl.a. 9 kap. ABL. Enligt portalparagrafen 9 kap. 3§ ABL skall revisorn granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens (VD) förvaltning. Förutom den angivna paragrafen, har revisorn flera skyldigheter att vidta enligt ABL. I 9 kap. 33-34§§ ABL föreskrivs det att en revisor under vissa omständigheter skall anmärka i revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen kan ses som en säkerhet för ett bolagets intressenter då revisorn, en oberoende part, kontrollerar och kvalitetssäkrar bolagets ekonomiska information.³ Det anses även vara en säkerhet, då revisorn enligt ABL, är skyldig att göra anmärkningar i revisionsberättelsen,⁴ vilket ger bolagets intressenter indikationer på att allt inte utförts korrekt enligt lag.

Uppsatsen kommer att behandla revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen. Fokus kommer även att ligga i att beakta revisorns anmärkningskyldighet ur ett intresseperspektiv.

¹ Moberg, 2006, s. 33.

² Moberg, 2006, s. 33.

³ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 12.

⁴ 9 kap. 33§ 2 st. ABL och 9 kap. 34§ ABL.

1.2. Syfte/frågeställning.

Syftet med uppsatsen är att redogöra för när en revisor är skyldig till att anmärka i revisionsberättelsen enligt ABL.

Uppsatsens syfte kan närmare anges med följande frågeställning:

- När skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen enligt ABL?

1.3. Metod och material.

För att besvara frågeställningarna och därmed uppnå syftet med uppsatsen, kommer rättskälleläran till största del att användas. Rättskälleläran har som uppgift att analysera gällande rätt genom tolkning av de rättskällor som skall, bör och får användas.⁵

Rättskällorna inom rättskälleläran har olika digniteter, där lagtext har högst dignitet. Därefter kommer förarbeten till lagtext, praxis, branschnormer och till sist doktrin samt rättsvetenskaplig litteratur.⁶

Materialet utgörs därför främst av relevant lagtext, förarbeten till lagtexten, Revisorsnämndens (RN) tillsynsärenden och doktrin samt rättsvetenskaplig litteratur inom det aktuella ämnet. En stor betydelse för uppsatsen har RN:s tillsynsärenden. Revisorsnämndens tillsyn över revisorer behandlas vidare i kapitel 2.3.

I uppsatsen används samtliga tillsynsärenden från och med år 2007 som behandlar revisorns skyldighet att anmärka. Detta gäller dock inte tillsynsärenden, då vissa av dessa är äldre än år 2007. Detta beror på att tillsynsärenden varit extremt få inom den kategorin. De funna tillsynsärendena har kategoriserats enligt följande:

- Bokföring.
- Låneförbudet.
- Kapitalbrist.
- Årsredovisning.
- Skatter och avgifter.

⁵ Sandgren, 2007, s. 36.

⁶ Sandgren, 2007, s. 37.

Det skall även påpekas att vissa tillsynsärenden behandlar två olika kategorier, varför dessa kommer att användas flera gånger, en gång för varje kategorisering. RN:s disciplinära åtgärd i tillsynsärendena, kommer inte att kommenteras. Detta beror på att tillsynsärendena oftast hanterar många frågor, vilket både gör det omöjligt och onödigt att försöka kartlägga hur RN bedömer sina fall. De delar som inte har någon grund i anmärkningsförfarandet kommer givetvis inte heller att behandlas.

1.4. Avgränsningar.

Uppsatsen kommer endast att behandla revisorns anmärkning i revisionsberättelsen för aktiebolag. Andra typer av revisorns rapportering som t.ex. erinringar och påpekande kommer inte att behandlas.

Vidare kommer endast bolag, vars tillämpliga lag om årsredovisning är årsredovisningslagen (1995:1554) att behandlas.

1.5. Disposition.

I uppsatsen kommer inledningsvis kapitel 2 och 3 att behandla revisorer och revision. Där kommer bl.a. revisorns roll och uppgifter att introduceras för att ge en överskådlig bild över hur revisorer arbetar och vilken roll de har i ett aktiebolag.

I kapitel 4 presenteras den grundläggande delen av uppsatsen, nämligen revisorns skyldighet att anmärka. Teori kombinerat med praxis kommer här att redogöras. Slutsatser och analyser kommer därefter att ta upp intressanta faktorer för diskussion.

Uppsatsen avslutas i kapitel 5 med några avslutande kommentarer som binder ihop uppsatsens helhet, och förhoppningsvis ger ett närmare preciserat svar på syftet.

2. Revisorer.

2.1. Revisorns uppgifter.

Revisorn är enligt ABL det kontrollerade organet och ingår ej i bolagets beslutsorganisation.⁷ Revisorns rättigheter och skyldigheter regleras i lag, bolagsordning och genom bolagsstämmobeslut, så länge bolagsstämmobesluten inte strider mot lag, bolagsordningen eller god revisionsred.⁸ Det ovan angivna regleras i 9 kap. 4§ ABL.

Enligt 9 kap. 3§ ABL skall revisorn ganska bolagets årsredovisning, bokföring samt styrelsens och VD:ns förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver.

Revisorn skall även enligt 9 kap. 5§ ABL, efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman. Bestämmelser angående revisionsberättelsen finns angivet i 9 kap. 28-37§§ ABL. Revisionsberättelsen innehåller bl.a. vilket eller vilka normsystem som revisorn tillämpat, samt huruvida årsredovisningen har upprättats i överenskommelse med tillämplig lag om årsredovisning.^{9 10} Den innehåller även ett uttalande från revisorn huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen.¹¹ Revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen återfinns i 9 kap. 33-34§§ ABL.

2.2. God revisionsred.

Enligt 19§ revisorslagen (2001:883) skall en revisor iaktta god revisionsred. God revisionsred syftar främst på etiska normer. FAR har utarbetat yrkesetiska regler, vilket får anses ge uttryck för FAR:s uppfattning om vad som är god revisionsred.¹² I FAR:s yrkesetiska regler anges det bl.a. att normerna är av privaträttslig natur och syftar till

⁷ Skog, 2009, s. 203.

⁸ Moberg, 2006, s. 47.

⁹ 9 kap. 30§ ABL.

¹⁰ 9 kap. 31§ ABL.

¹¹ 9 kap. 32§ ABL.

¹² Moberg, 2006, s. 39.

att ge medlemmarna (i detta fall revisorerna) vägledning och hjälp i de frågor som rör god yrkessed.¹³ Reglerna ger dock inte svar på alla frågor och gör ej heller anspråk på att vara fullständiga. För särskilda frågor har FAR utfärdat kompletterande rekommendationer och uttalanden.¹⁴ I begreppet ”god revisorssed” ingår även ”god revisionsmed”, vilket kommer att behandlas närmare i kapitel 3.2.¹⁵

2.3. Revisorsnämndens tillsyn över revisorer.

2.3.1. Inledning.

Det är en statlig uppgift att se till att näringslivet har tillgång till revisorer som reviderar bolag som t.ex. aktiebolag, banker och försäkringsbolag, men även stora ekonomiska föreningar och stiftelser. En revision utförs av godkända eller auktoriserade revisorer.¹⁶

RN bildades år 1995 och tog då över efter Kommerskollegium, som fram till och med år 1995 hade ansvaret för de uppgifter RN idag bedriver. En av RN:s främsta uppgifter består av att godkänna och auktorisera revisorer genom ett revisorsprov.¹⁷

2.3.2. Tillsyn.

Förutom att godkänna och auktorisera revisorer utövar även RN tillsyn över revisorer och registrerade revisionsbolag. De prövar även frågor av disciplinär karaktär. Enligt 3§ RL skall RN, förutom att pröva frågor om godkännande och auktorisation, även utöva tillsyn över revisionsverksamhet samt över revisorer och registrerade revisionsbolag. Enligt samma paragraf skall RN även pröva frågor om disciplinära åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag. RN skall även enligt 3§ RL ansvara för att god revisorsmed och god revisionsmed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. Syftet med RN:s verksamhet är bl.a. att säkerställa kvalitén och tilltron till den lagstadgade revisionen.¹⁸ RN:s tillsynsverksamhet gäller främst den verksamhet som utgör revisionen eller som föranledes av revisionen. Det är efterlevnaden av normer

¹³ FAR:s yrkesetiska regler, 2012, s 5.

¹⁴ Moberg, 2006, s. 39.

¹⁵ Prop. 1994/95:152, s. 73

¹⁶ www.rn.se, Revisorsnämnden/Om RN, 2012-12-05.

¹⁷ Carrington, 2010, s. 213.

¹⁸ Moberg, 2006, s. 182.

som står i centrum för tillsynsverksamheten. Vissa av dessa normer avser kvalitén i det arbete som utförs av revisorn, vilket innefattas inom god revisionsred.¹⁹

Tillsynsverksamheten kan delas in i följande områden:^{20 21}

- Systematisk och uppsökande tillsyn (SUT).
- Löpande kvalitetskontroll.
- Disciplinärenden.
- Förhandsbesked.

2.3.3. Systematisk och uppsökande tillsyn.

Framkommer det allvarliga brister i en SUT-utredning överförs SUT-ärenden till ett disciplinärende för prövning av frågan om eventuell disciplinär åtgärd. RN bedriver sin SUT-verksamhet i olika projekt.

Exempel på sådana projekt är:²²

- Stora revisionsbyråer och revisorer som är valda i marknadsnoterade bolag.
- Revisorer som har ett stort antal revisionsuppdrag.
- Uppföljning av revisorer som tidigare i RN:s disciplinbeslut konstaterats ha mycket allvarliga brister i sin revision.
- Övriga projekt, vilket kan bestå utav exempelvis utredningar som RN öppnat med anledning av uppgifter i massmedia.

2.3.4. Disciplinärenden.

Ett disciplinärende kan uppkomma på ett flertal olika sätt. Som i tidigare skede nämnt kan ett SUT-ärende eller en kvalitetskontroll föranleda ett disciplinärende. Ett disciplinärende kan även inledas genom att RN får in en anmälan mot en revisor från t.ex. en privatperson, ett företag eller myndighet.²³ RN kan även öppna ett disciplinärende utan en anmälan. Sådana avseenden kan exempelvis vara pga. uppgifter i massmedia. RN tar även upp anonyma anmälningar. Enligt 31§ RL skall

¹⁹ Moberg, 2006, s. 184

²⁰ Moberg, 2006, s. 184.

²¹ www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn, 2012-12-05.

²² www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn/mer om SUT och kvalitetskontroll i övriga fall, 2012-12-05.

²³ www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn/mer om disciplinärenden, 2012-12-05.

Skatteverket underrätta RN om man uppmärksammar någon omständighet som kan ha betydelse för RN:s arbete.²⁴

RN:s handläggning av disciplinärenden sker normalt skriftligt. När ett disciplinärenden öppnas skickas handlingar i ärendet till revisorn för yttrande. När revisorn yttrat sig tar RN ställning till om ärendet behöver utredas ytterligare, t.ex. genom kompletterande frågor. När ärendet är färdigutrett meddelas ett beslut. Anser RN att det inte kan påvisats att revisorn åsidosatt sina skyldigheter avskrivs ärendet. Om RN finner att revisorn har åsidosatt sina skyldigheter meddelas en disciplinär åtgärd, vilket kan vara en erinran, en varning eller upphävande av revisorns godkännande eller auktorisation.²⁵

En erinran innebär ett påpekande om att revisorn inte har följt god revisionsledning eller god revisorsledning. Om revisorns åsidosättanden är så allvarligt att om det vid upprepade tillfällen, kan leda till upphävande av godkännande eller auktorisation, meddelas en varning.²⁶

En revisor som meddelats en disciplinär åtgärd kan överklaga beslutet till allmän förvaltningsdomstol, där första instansen är förvaltningsrätten. Det bör observeras att den part som anmält inte får någon ställning som part i ärenden, utan ärendena som RN driver är mellan RN och den berörda revisorn. Avskrivs ett ärende av RN kan beslutet med andra ord inte överklagas.^{27 28}

²⁴ Moberg, 2006, s. 185.

²⁵ www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn/mer om disciplinärenden, 2012-12-05.

²⁶ www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn/mer om disciplinärenden, 2012-12-05.

²⁷ www.rn.se, Revisorsnämnden/tillsyn/mer om disciplinärenden, 2012-12-05.

²⁸ Moberg, 2006, s. 186.

3. Revision.

3.1. Revisionens syfte.

I aktiebolag, där aktieägarna inte svarar för bolagets skulder, är det av stor vikt att bolagets resultat och ekonomiska ställning redovisas för omvärlden på ett korrekt sätt. Bolagets olika intressenter måste kunna lita på både den ekonomiska rapporten och styrelsens och VD:ns förvaltning. För att säkerställa detta, anses det nödvändigt att bolagets ekonomiska information kontrolleras och kvalitetssäkras av revisorn.²⁹

Revisionen syftar således till att ge trovärdighet åt bolagets ekonomiska information, och utgör därmed en förutsättning för ett väl fungerande näringsliv och samhälle.³⁰

3.2. God revisionsred.

Revisorns omfattning av granskningen regleras i 9 kap. 3§ ABL. Enligt 9 kap. 3§ ABL skall granskningen vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. I ABL har man dock avstått från att ge detaljerade föreskrifter om granskningens omfattning och inriktning.³¹ Enligt prop. 2000/01:146 är avsikten att god revisionsred skall utvecklas genom rekommendationer och uttalanden från revisionsorganisationerna.³² Eftersom att granskningens omfattning knutits till god revisionsred, kan revisionens omfattning och inriktning anpassas efter företagens förhållanden, som exempelvis storlek och riskfaktorer. Anpassningen påverkas även genom utvecklingen som sker genom teori och praxis gällande bl.a. omfattningen.³³

Sedan 1970-talet har FAR publicerat rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor som är giltiga vid all revisionsverksamhet oavsett företagsform.³⁴

FAR har bl.a. översatt IAASB:s (International Auditing and Assurance Standard Board) revisionsrekommendationer till svenska, ISA, som finns angivet i ”FAR:s

²⁹ Moberg, 2006, s. 34.

³⁰ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 12.

³¹ Moberg, 2006, s. 36.

³² Prop. 2000/01:146, s. 87.

³³ Moberg, 2006, s. 36.

³⁴ Moberg, 2006, s. 36 och s. 37.

samlingsvolym – revision”. FAR:s rekommendationer och uttalanden har kommit att uttrycka den gällande normen för revisorernas praktiska tillämpning av god revisionsred. De används även som utgångspunkter för RN och domstolarna i deras bedömningar och avgöranden.³⁵

3.3. Revisionsprocessen.

Revisionsprocessen består överskådligt av fyra delar: styrelsens påståenden, revisorns bestyrkandeåtgärder, dokumentationen av bestyrkandeåtgärderna samt revisorns rapportering.³⁶ Detta är en överskådlig, men kraftfull modell för att beskriva hur en revision på ett övergripande sätt går till för att skapa försäkringen.³⁷

Styrelsens påståenden är de direkta och underförstådda påståenden som kommer till uttryck i årsredovisningen. Dessa påståenden kan anses vara det huvudsakliga föremålet för revisionen av årsredovisningen. Exempel på påståenden som revisorn skall granska är existens, inträffande och värdering samt presentation och upplysning.³⁸ Vilka påståenden som är mest relevanta måste avgöras från fall till fall.³⁹

Styrelsens påståenden kan anses vara föremål för revisorns bestyrkandeåtgärder. För att uppnå ett komfort bestyrkande samlar revisorn revisionsbevis, vilket innefattar all information som revisorn använder för att komma till sina slutsatser.

Bestyrkandeåtgärderna avser åtgärderna som tillämpas för att bestyrka styrelsens påståenden, vilket även kan benämnas granskningsåtgärder.⁴⁰

Det är viktigt att revisorns bestyrkandeåtgärder dokumenteras. Dokumentationen är nödvändig pga. revisorn inte förväntas memorera alla detaljer kring revisionen.⁴¹

Dokumentationen är även nödvändig för att kunna kommunicera och kartlägga uppdraget med medrevisorer. Dokumentationen är även viktig i ett juridiskt perspektiv då dokumentationen kan ses som en referens till revisionsberättelsen. Ett annat skäl till att dokumentationen är viktigt är att det i efterhand skall vara möjligt

³⁵ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 111.

³⁶ Carrington, 2010, s. 40.

³⁷ Carrington, 2010, s. 40.

³⁸ Carrington, 2010, s. 41.

³⁹ Carrington, 2010, s. 42.

⁴⁰ Carrington, 2010, s. 43 och 47.

⁴¹ Carrington, 2010, s. 51.

för RN eller domstol att bedöma huruvida revisorn utfört sin granskning enligt de lagar och regler som finns.⁴²

Rapporteringen, främst i revisionsberättelsen är avsedd för tredje part och anses vara revisorns sista steg i revisionsprocessen.⁴³

3.4. Väsentlighet och risk.

3.4.1. Väsentlighet.

Väsentlighet är ett grundläggande begrepp inom revision och avgör vad revisionsarbetet skall inriktas på och hur omfattande revisionen blir.⁴⁴ I revisionsberättelsen framgår det att revisorn genomfört revisionen för att försäkra sig om att ”årsredovisningen inte innehåller väsentliga felaktigheter”. Väsentlig information är nödvändigtvis inte sådan information som är speciellt betydelsefull i någon allmän mening, men det är information som det finns skäl att beakta. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Postens eller beloppets storlek påverkar graden av väsentlighet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå, än en grundläggande kvalitativ egenskap som information måste ha, för att vara av betydelse. Om informationen inte är intressant pga. att posten eller beloppet i fråga är obetydligt är informationen oväsentlig.⁴⁵

Väsentlig information kan vara en specifik händelse, men det kan även vara i form av ett bolags resultat som avviker från det resultat de rimligen borde ha, om bolaget följt de redovisningsprinciper som de påstår sig följa. Vad väsentlig information är, beror på från fall till fall. Att bestämma vilken information som är väsentlig, är något revisorn måste göra en professionell bedömning av.⁴⁶ Revisorer⁴⁷ har som rutin, att utföra och analysera en väsentlighets- och risknivå i form av grafer och tabeller, varje gång de utför en ny revision av ett bolag.⁴⁸

⁴² Carrington, 2010, s. 51.

⁴³ Carrington, 2010, s. 56 och s. 57.

⁴⁴ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 23.

⁴⁵ Carrington, 2010, 63.

⁴⁶ Carrington, 2010, s. 64.

⁴⁷ Revisorer på Deloitte.

⁴⁸ Praktikövning på Deloitte, 2012-09-13.

Inför revisionen brukar man sätta en acceptabel väsentlighetsnivå. Acceptabel väsentlighetsnivå innebär en avvikelse som revision kan acceptera utan att behöva skriva en ören revisionsberättelse.⁴⁹ Detta är således ett övergripande mått på det totala fel som revision kan acceptera i redovisningen.⁵⁰

En acceptabel väsentlighetsnivå är inte något absolut belopp eller någon fastställd procentenhet som sätts lika för alla företag. En nivå som anses vara väsentlig i t.ex. ett handelsbolag där alla delägare är aktiva i bolaget, anses förmodligen vara för hög i ett aktiebolag som handlas på börs. Detta eftersom ett bolag som handlas på börs har många aktieägare utan insyn i bolagets verksamhet och företagets redovisning påverkar fler intressenter.⁵¹

Den acceptabla väsentlighetsnivån hänger således samman med den risk bolaget är förknippat med. Risk behandlas vidare i kapitel 3.4.2.

3.4.2. Risk.

Begreppet risk är centralt för revisorn. Risk är nära förknippat med väsentlighetsbegreppen.⁵² Bedömningen av risker avgör tillsammans med bedömningen av väsentligheten, vad och hur mycket som skall granskas samt när och hur granskningen skall ske. En riskanalys gör det inte bara lättare att finna väsentliga fel i bolagets redovisning eller svagheter i bolagets interna kontroll. En riskanalys ger också underlag för förvaltningsrevisionen när det gäller att bedöma om styrelse och VD utsätter bolaget för risker som kan vålla skada utan att ge motsvarade fördelar.⁵³

Den risk som finns för att en revisor ska göra ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen kallas revisionsrisk. I en revision där man accepterar en hög väsentlighetsnivå, är en revision där risken att revisorn gör felaktiga uttalande i revisionsberättelsen säkerligen låg.⁵⁴ Av detta kan man konstatera att det råder ett samband mellan risk och väsentlighet. Ju högre den acceptabla väsentlighetsnivån är, desto lägre blir risken.⁵⁵

⁴⁹ Carrington, s. 64.

⁵⁰ Carrington, s. 67.

⁵¹ Carrington, 2010, s. 65.

⁵² Carrington, 2010, s. 71.

⁵³ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 22 och s. 23.

⁵⁴ Carrington, 2010, s. 71.

⁵⁵ Carrington, 2010, s. 72.

Revisionsrisken påverkas av tre andra typer av risker, nämligen: inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk.⁵⁶

Risken för att det blir fel i redovisningen eller brister i förvaltningen kallas inneboende risk. Inneboende risk avser risken för att företagsledningens uttalanden inte stämmer överens med hur ett konto eller individuella transaktioner skulle ha redovisats om de följt tillämplig redovisningsstandard.⁵⁷

Kontrollrisk är risken för att fel inte upptäcks och behandlas av bolagets interna kontroll. Kontrollrisken bedöms ofta samtidigt som den inneboende risken. Visar det sig att båda dessa risker är höga, skall revisorn göra en mer omfattande granskning för att kunna bedöma och säkerställa bolagets redovisning.⁵⁸

Upptäcktsrisken är risken för att man vid revisionen inte upptäcker väsentliga fel i bolagets redovisning. Upptäcktsrisken är därmed direkt beroende av granskningsinsatsernas inriktning och omfattning.⁵⁹

3.5. Revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen är den enda offentliga årliga rapporten från revisorn.⁶⁰ Det är revisorn som enligt 9 kap. 5§ ABL, skall lämna en revisionsberättelse efter varje räkenskapsår till bolagsstämman. Revisionsberättelsen skall avspegla revisorns granskningsarbete enligt 9 kap. 3§ ABL. Revisionsberättelsen är helt central för revisorns slutrapportering av revisionen och utformas enligt standardutformningen i RS 709, om den inte innehåller några anmärkningar.

Revisorn skall enligt 9 kap. 28§ ABL lämna revisionsberättelsen till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman. Bestämmelsen för tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen ses mot bakgrund av att redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skall finnas tillgängliga för bolagets aktieägare under minst två veckor före årsstämman.⁶¹ En revisionsberättelse skall enligt 8 kap. 3§ ÅRL offentliggöras på samma sätt som årsredovisningen. Det är revisorns skyldighet att

⁵⁶ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 24.

⁵⁷ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 24.

⁵⁸ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 24 och s. 25.

⁵⁹ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 25.

⁶⁰ Revision – en praktisk beskrivning, 2005, s. 89.

⁶¹ 7 kap. 25§ ABL.

även tillse att bolagets årsredovisning innehåller en hänvisning till revisionsberättelsen.

Det finns vissa grundläggande krav på revisionsberättelsens inledning. Det skall enligt 9 kap. 29§ ABL lämnas uppgifter om det reviderade bolagets firma och organisationsnummer, vilken räkenskapsperiod revisionen avser samt vilket eller vilka normsystem som revisorn tillämpat. Vidare skall revisorn i revisionsberättelsen ange om denne har en mening som avviker från styrelsens eller annan revisors i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen.⁶² Revisorn skall även ange om revisionens inriktning och omfattning är begränsad.⁶³ Om revisorn anser sig sakna tillräckligt med underlag för att göra ett uttalande i revisionsberättelsen, skall detta även anges.⁶⁴

9 kap. 31§ ABL anger att det skall finnas ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättas med ÅRL. Revisorn skall även i revisionsberättelsen ange om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed samt att förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Vidare skall revisionsberättelsen enligt 9 kap. 32§ ABL, alltid innehålla uttalanden huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen.

Om en styrelseledamot eller VD:n handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen skall revisorn anmärka på bristerna i revisionsberättelsen, enligt 9 kap 33§ 2 st. ABL.

I övrigt får revisorn lämna upplysningar i revisionsberättelsen som inte är obligatoriska enligt bestämmelserna i ABL, om denne önskar meddela aktieägarna om något. Det är dock viktigt att revisorn beaktar sin tystnadsplikt som åvilar denne. Revisorn har därför inte rätt att lämna ut upplysningar om t.ex. affärshemligheter eller andra uppgifter som kan vålla bolaget skada.^{65 66}

⁶² 9 kap. 30§ 2 st. 1 p. ABL.

⁶³ 9 kap. 30§ 2 st. 2 p. ABL.

⁶⁴ 9 kap. 30§ 2 st. 3 p. ABL.

⁶⁵ 9 kap. 35§ ABL.

⁶⁶ Prop. 1975:103, s. 433.

3.6. Revisionen ur ett intresseperspektiv.

Revisionen är avsedd för att kvalitetssäkra bolagets ekonomiska rapporter. Anledningen till detta är pga. att intressenter kan ha ett intresse av att bolagets ekonomiska rapport samt styrelsens och VD:ns förvaltning.

Inledningsvis kan man spåra två grundläggande synsätt angående vilka intressen som föranleder ett behov av revisorns granskning. Det ena synsättet, som utgår från att revisorn skall tillvarata en bred krets intressen, har i vissa rättsordningar präglat den reglering som idag styr revisorernas verksamhet.⁶⁷ Det andra synsättet innebär en fokusering på ägarintressen.⁶⁸ Detta ses som sagt mer som ett grundläggande synsätt på vilka som skulle kunna intressera sig för revisionen.

Lagstiftaren utgår från att alla som har eller kommer att få en relation till det granskade bolaget skall ses som revisionens intressenter.

Dessa är följande:⁶⁹

- Aktieägarna.
- Borgenärerna.
- De anställda.
- Det allmänna.
- Potentiella aktieägare och borgenärer.
- Utbildningsanstalter.
- Det granskade bolagets funktionärer.

I en framtidsutredning inom FAR utförde en arbetsgrupp ett flertal syften med revisionen ur intressenternas perspektiv.⁷⁰ Förhållandet mellan olika syften och intressenter specificerades enligt följande:⁷¹

- Kontroll av korrekthet och informativ redovisning – aktieägare, kreditgivare, anställda och samhället.

⁶⁷ Diamant, 2004, s. 101.

⁶⁸ Diamant, 2004, s. 102.

⁶⁹ Diamant, 2004, s. 110.

⁷⁰ Diamant, 2004, s. 110.

⁷¹ Diamant, 2004, s. 111.

- Medverkan till utveckling av redovisningsregler och redovisningsmetoder – aktieägare, företagsledning, kreditgivare, anställda, utbildningsanstalter och samhället.
- Granskning av styrelsens och VD:ns förvaltning – aktieägare, kreditgivare, anställda och samhället.
- Medverkan vid utvecklandet av förbättrade interna kontrollmetoder – aktieägare, företagsledning, kreditgivare, anställda och samhället.
- Medverkan vid utbildning av ekonomipersonal – företagsledning, anställda och utbildningsanstalter.
- Insyn – anställda och samhället.
- Konsultinsatser – företagsledningen, kreditgivare och samhället.
- Bokföring – aktieägare.

Synen på intressekreten återfinns indirekt på flera ställen i 9 kap. ABL. Det kan exempelvis finnas skäl att anta att det är den vida intressekretsen som influerat lydelsen av 9 kap. 33§ ABL som ställer krav på att revisorn anmärker i revisionsberättelsen om någon i styrelsen eller VD:n handlat i strid mot ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.⁷² Lagen gör dock ingen egentlig skillnad mellan olika intressenter, utan är avsedd för att tillvarata samtliga intressenters behov.⁷³

Om en anmärkning görs, är detta ett tecken på att bolaget innehar brister inom olika områden beroende på vad anmärkningen hänför sig till. En ren revisionsberättelse är för många bolaget därför av yttersta vikt, när exempelvis nya investerare skall engagera sig.

⁷² D30/09, dnr 2009-437, s. 5.

⁷³ Diamant, 2004, s. 111.

4. Revisorns skyldighet att anmärka enligt ABL.

4.1. Anmärkningsinstitutet enligt ABL.

En anmärkning i revisionsberättelsen när något man kortfattat kan förklara med en upplysning om felaktigheter från bolagets sida som rapporteras till bolagets intressenter och allmänhet. Det finns två paragrafer i ABL som reglerar revisorns anmärkningsplikt. Dessa är 9 kap. 33-34 §§ ABL.

Enligt 9 kap. 33 § 2 st. ABL skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om denne under sin granskning funnit att en styrelseledamot eller VD:n vidtagit någon handling som kan leda till ersättningsskyldighet. Revisorn har dock endast skyldighet att anmärka angående detta, om denne verkligen funnit att en åtgärd från en styrelseledamot eller VD:n kan föranleda ersättningsskyldighet.⁷⁴ Om revisorn anser att en styrelseledamot eller VD:n vidtagit en åtgärd som mer eller mindre kan leda till ersättningsskyldighet, men är osäker, är det lämpligt att i revisionsberättelsen ange ett neutralt uttalande kring frågan om ersättningsskyldighet.⁷⁵ Revisorns skyldigheter i detta avseende torde dock endast avse väsentliga överträdelser.⁷⁶

En anmärkning skall även enligt 9 kap 32 § 2 st. ABL, anges i revisionsberättelsen om revisorn funnit att en styrelseledamot eller VD handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Företeelser som står i strid med ABL skall alltså anmärkas i revisionsberättelsen. Vidare skall revision även anmärka i revisionsberättelsen om bolaget inte följer regleringarna i t.ex. ÅRL, eller den lag som bolaget tillämpar för årsredovisningen.

I 9 kap. 34 § ABL regleras revisorns plikt att anmärka då bolaget inte fullgjort sina skyldigheter rörande skatter och avgifter. Det finns i paragrafen fyra punkter som,

⁷⁴ Prop. 1975:103, s. 432.

⁷⁵ Prop. 1975:103, s. 432.

⁷⁶ Moberg, 2006, s. 135.

från bolagets sida, måste uppfyllas för att revisorn inte skall anmärka i revisionsberättelsen.

Revisorn skall således anmärka om bolaget inte:

- gjort skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen (2011:1244),
- anmält sig för registrering enligt SFL,
- lämnat skattedeklarationer enligt SFL, eller,
- i rätt tid betalat skatter och avgifter som omfattas av SFL.

4.2. Anmärkningsskyldigheten i samband med överträdelse av ABL, tillämplig lag om årsredovisning och bolagsordning.

4.2.1. Enligt lag, förarbeten och doktrin.

Om revisorn under sin granskning funnit att en styrelseledamot eller VD:n vidtagit någon åtgärd som står i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen skall revisorn enligt 9 kap. 33§ 2 st. ABL, anmärka bristerna i revisionsberättelsen. Detta innebär bl.a. att revisorn är skyldig att anmärka om exempelvis reglerna om förbud mot penninglån enligt 21 kap. 1§ ABL överträts.⁷⁷ Motiveringen till ovannämnda lydelse ligger i att beakta borgenärernas, samhällets och den aktieköpande allmänhetens intressen.⁷⁸

En fråga man kan ställa sig är om en revisor måste anmärka på samtliga avvikelser i förhållande till ABL, tillämplig lag om årsredovisning och bolagsordningen. Något svar på denna fråga framgår ej av lagtext. I prop. 1997/98:99 anförde regeringen följande i frågan:⁷⁹

”När det gäller frågan om skyldigheten att göra anmärkningar om sådant handlande som kan föranleda ersättningsskyldighet eller i övrigt står i strid med aktiebolagslagen, redovisningslagstiftningen eller bolagsordningen kan det emellertid konstateras att den enligt stadgad revisionspraxis är tillåtet att utelämna oväsentliga avvikelser. Någon anledning att klargöra detta i lagtexten torde inte finnas.”

⁷⁷ Prop. 1975:103, s. 432.

⁷⁸ Prop. 1975:103, s. 432.

⁷⁹ Prop. 1997/98:99, s. 149.

Detta innebär att en revisor ej behöver anmärka på oväsentliga avvikelser. Vad är då en oväsentlig avvikelse? Jag hoppas kunna få svar på denna fråga i min genomgång av RN:s praxis i nästa avsnitt.

4.2.2. Enligt RN:s praxis.

Det är totalt 55 tillsynsärenden som fördelas på fem kategorier. De flesta tillsynsärendena behandlar mer än en kategori, varför vissa tillsynsärenden kommer att behandlas flera gånger. Det kommer inte tas någon hänsyn till RN:s disciplinära åtgärd pga. att dessa inte endast grundar sig på anmärkningsförfarandet. Därför anses detta inte vara relevant.

Bokföring.

I ABL finns ingen uttrycklig reglering över hur bolagets bokföring skall skötas, men i 8 kap. 4§ 1 st. ABL anges det att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Vidare anges det i 8 kap. 4§ 3 st. ABL att styrelsens skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt.

Detta innebär bl.a. att hanteringen av bolagets bokföring och redovisning och dess ekonomiska förhållanden i övrigt är av grundläggande betydelse för bolaget. Styrelsens ansvar för att bolagets verksamhet är tillfredsställt organiserad, innefattar ett ansvar för att organisationen inrymmer funktioner för betryggande kontroll av den ekonomiska förvaltningen.⁸⁰

Vidare skall bolagets VD vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag, enligt 8 kap. 29§ ABL. Att bokföringen skall skötas anses vara ett utav VD:n ansvarsområden enligt nämnda paragraf.

I ett⁸¹ fall hade Skatteverket vid en skatterevision i ett bolag vars verksamhet bestod utav försäljning av bl.a. motorcyklar, funnit att bolagets verifikationer varit mycket bristfälliga. Bolaget tillämpade även kontantmetoden vid sin redovisning. Det framkom även oredovisade intäkter som uppgick till ett betydande belopp. Revisorn

⁸⁰ Prop. 1997/98:99, s. 76.

⁸¹ D16/08, dnr 2006-656.

angav att han muntligen påtalat bolagets ledning om bristerna. I bolagets årsredovisning hade ingen anmärkning gjorts. RN angav att ett företag löpande skall bokföra alla affärshändelser enligt BFL. De bristande verifikationerna stred även mot BFL, då en verifikations skall innehålla bl.a. när den affärshändelsen upprättats, vilket belopp den avser m.m., enligt 5 kap. 7§ BFL. Bolagets omsättning och leverantörsskulder uppgick även till ett betydande belopp, varför tillämpningen av kontantmetoden inte var tillåten enligt 5 kap. 2§ 2 st. BFL. RN menade vidare att revisorn borde anmärkt på bristerna i revisionsberättelsen.

Beträffande ett⁸² annat fall hade ett restaurangbolag bokfört försäljning av mat och dryck en till två gånger per månad. Bolagets dagsrapporter utvisade heller inte bolagets in- och utbetalningar. Revisorn uppgav att dagsrapporterna sattes in i en pärm i kronologisk ordning och att dessa sedan redovisades några gånger per månad. Revisorn menade att detta kan jämföras med BFL:s krav. Vidare uppgav revisorn att det inte finns något krav i BFL på att in- och utbetalningar skall anges i dagsrapporterna. RN påpekade att kontanta in- och utbetalningar enligt 5 kap. 2§ BFL skall bokföras senast påföljande dag. Revisorns påstående att det inte finns några krav i BFL rörande in- och utbetalningar var alltså felaktigt. Vidare ansåg RN att dagsrapporterna som satts in i en pärm inte uppfyller BFL:s krav. RN påpekade att revisorn borde uppmanat bolaget att vidta rättelse och om så inte skedde, anmärka på bristerna i revisionsberättelsen.

I ett⁸³ fall hade Skatteverket gjort en skatterevision i ett bolag vars verksamhet utgjordes av förvaltning och avveckling av dödsbon. Bolaget hade för detta ändamål öppnat separata klientmedelskonton för olika dödsbon. Dock hade bolaget inte bokfört några klientmedel i räkenskaperna, trots att vissa klientmedelskonton uppgått till flera miljoner kr. Revisorn angav i ärendet att klientmedel aldrig har bokförts i bolaget. När han åtog sig uppdraget i bolaget, hade Skatteverket genomfört en skatterevision utan anmärkningar. Detta, trots att bolaget då inte bokförde klientmedel. Revisorn gjorde efter en egen kontroll, bedömningen att det inte fanns något absolut krav på redovisning av klientmedel. Bokföringsnämnden (BFN) hade i ett uttalande⁸⁴ om bokföringsmedel angett att det varken i bokföringslagen eller dess

⁸² D3/11, dnr 2009-1681.

⁸³ D6/10, dnr 2008-1518.

⁸⁴ BFN U 90:5.

förarbeten uttryckligen anges om bokföringsskyldigheten omfattar redovisningsmedel (klientmedel). Enligt BFN utgörs dock en inbetalning av klientmedel en åtgärd av ekonomisk innebörd, riktad till mottagaren. Händelsen utgjorde därför en affärshändelse i BFL:s mening, och skall därmed särredovisas pga. att klientmedel skall särredovisas enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel. RN konstaterade att bolagets underlåtenhet att bokföra klientmedel stod i strid med god redovisningssed. Enligt RN ålåg det därför revisorn att påtala detta för bolagets styrelse och om rättelse inte skedde, anmärka på bristerna i revisionsberättelsen. RN angav vidare att revisorn åsidosatt god redovisningssed genom att underlåta detta.

Revisorn hade i ett⁸⁵ fall valt att inte anmärka på att ett restaurangbolag hade brister i bokföringen pga. att ryktet då skulle skada bolaget i förhållande till konkurrenssituationen i staden, tillståndsmyndigheten och hyresvärden. RN angav att bristerna stred med BFL, vilket innebär att en revisor då skall anmärka på bristerna i revisionsberättelsen. Genom revisorns underlåtenhet att anmärka i revisionsberättelsen, ansåg RN att han har allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Invändningen om att anmärkningen skulle skada bolagets rykte har gav ingen annan bedömning. RN hävdade vidare att ett av revisionens syften är att tillgodose intressenters behov av information om bolaget, t.ex. om bristande bokföring.

Det finns ett flertal⁸⁶ fall då ett bolag använder sig av kontantmetoden trots att bolagen haft en betydande omsättning, vilket strider mot BFL:s bestämmelser. Revisorerna i bolagen har vidare inte anmärkt på detta i revisionsberättelsen. RN påpekade att revisorerna först skulle påtala styrelsen om att de handlade i strid med BFL, och om rättelse inte skedde, anmärka på bristerna i revisionsberättelsen. Revisorerna har genom sin underlåtenhet, åsidosatt god redovisningssed.

I fem⁸⁷ andra fall behandlas problematiken om att det uppkommit brister i bolagens bokföring. Bolagen hade varken bokfört affärshändelser löpande eller upprättat verifikationer i enlighet med BFL. RN angav att revisorerna skulle påtala styrelsen om att det förelåg brister i bokföringen. Vidare RN angav att revisorerna skulle

⁸⁵ D30/09, dnr 2009-437.

⁸⁶ D13/10, dnr 2008-1458, D14/10, dnr 2008-677, D38/09, dnr 2008-1391 och D47/08, dnr 2007-927.

⁸⁷ D23/09, dnr 2007-1691, D24/10, dnr 2010-94, D29/10, dnr 2009-616, D43/10, dnr 2010-687, D13/10, dnr 2008-1458.

anmärkt i revisionsberättelsen, om rättelse inte skulle vidtagits. Därmed konstaterade RN att revisorerna åsidosatt god revisionsred.

I ett⁸⁸ fall uppkom ett eventuellt bokföringsbrott. Skatteverket hade vid en skatterevision i ett oljebolag funnit att det både saknades räkenskaper från det aktuella året och att bokförda transaktioner inte överensstämde med de verkliga verifikationerna. Samtliga intäkter hade heller inte redovisats. Oljebolaget hade genom nämnda företeelser handlat i strid med BFL. RN ansåg att revisorn borde handlat enligt 9 kap. 42-44 §§ ABL, dvs. anmäla eventuellt bokföringsbrott till åklagare. RN hävdade även att revisorn borde anmärkt på bristerna i revisionsberättelsen.

Förbud mot penninglån.

I 21 kap. ABL regleras det så kallade låneförbudet. I 21 kap. 1 § ABL anges den förbjudna kretsen, dvs. fysiska eller juridiska personer som ett aktiebolag inte får lämna penninglån till. Enligt 21 kap 1 § 1 p. ABL penninglån får inte ges till den som äger aktier i bolaget eller i ett annat bolag inom samma koncern. Inte heller den som är styrelseledamot eller VD i bolaget eller i ett annat bolag inom samma koncern får beviljas ett penninglån. Detta anges i 21 kap. 1 § 2 p. ABL. Enligt 21 kap. 1 § 3 p. ABL får ett aktiebolag inte lämna penninglån till den som är gift, sambo, syskon eller släkting i upp- eller nedstigande led till den som avses i 1 p. eller 2 p. Ett aktiebolag får heller inte, enligt 21 kap. 1 § 4 p. ABL lämna penninglån till den som är besvägrad med den som avses i 1 p. eller 2 p. i upp- eller nedstigande led. I 21 kap. 1 § 5 p. ABL anges det även att ett penninglån inte får lämnas till en juridisk person, där en person som avses i 1-4 p. har ett bestämmande inflytande.

I 21 kap. 2 § ABL finns några av undantag. Bl.a. får ett penninglån från ett aktiebolag lämnas om gäldenären är en kommun, ett landsting eller kommunalförbund. Penninglån får även lämnas om gäldenären är ett företag i en koncern där det långivande bolaget igår. Vidare får ett penninglån enligt 21 kap 2 § 3 st. ABL lämnas om lånet uteslutande är avsett för gäldenärens rörelse och lämnas av rent affärsmässiga skäl, vilket även kan benämnas som ett kommersiellt lån.

⁸⁸ D35/10, dnr 2010-61.

Styrelsen och VD:n skall för varje räkenskapsår, enligt 21 kap. 10§ ABL bl.a. upprätta en särskild förteckning över lån och säkerheter som har lämnats med stöd av bestämmelsen i 21 kap. 2§ 3 p. ABL. På en förteckning skall det anges vem eller vilka som givits lån eller förskott.

Bestämmelserna i 21 kap. 1-2§§ ABL om penningarlån tillämpas även i fråga om att ställa säkerhet för penninglån, enligt 21 kap. 3§ ABL.

Ett aktiebolag får heller inte lämna penninglån i syfte att gäldenären eller en närstående till denne som avses i 21 kap. 1§ ABL, skall förvärva aktier i bolaget eller ett bolag inom samma koncern. Detta anges i 21 kap. 5§ ABL.

Att bryta mot ovannämnda bestämmelser innebär således att man handlar i strid med ABL, vilket därmed skall leda till en anmärkning i revisionsberättelsen enligt 9 kap. 33§ 2 st. ABL. Nedan kommer några tillsynsärenden som berör denna kategori att behandlas.

I ett⁸⁹ fall bestod ett bolags verksamhet av att bilda och sälja lagerbolag (aktiebolag). De lagerbolag som var till salu hade som enda tillgång en fordran på det säljande bolaget. Det säljande bolaget hade därmed en skuld till lagerbolagen. Då köparen övertog aktierna i ett lagerbolag, erlade de samtidigt betalning till det säljande bolaget genom att överta det säljande bolagets skuld. Det förelåg därmed ett s.k. gäldenärsbyte. Revisorn var aktiv i en del av dessa lagerbolag och anförde att det vid revisionerna inte var klarlagt att gäldenärsbytet omedelbart utgjorde ett förbjudet lån, varför han inte anmärkt på företeelserna. RN angav att formen av gäldenärsbytet som beskrivits, medför att lagerbolaget lämnat ett lån som står i strid med förvärvslåneförbudet 21 kap. 5§ ABL, vilket i sin tur skall anmärkas i revisionsberättelsen. RN påpekar vidare att det ankommer på en revisor att känna till gällande rätt inom revisionens aktuella områden.

I ett⁹⁰ annat fall hade ett bolag lånat ut 300 000 kr till en styrelsesuppleant i bolaget. Personen som erhöll lånet var även styrelsesuppleant i moderbolaget och styrelseledamot i systerbolaget till det långivande bolaget. RN påpekade att enligt 8 kap. 3§ 2 st. ABL gäller bestämmelserna om styrelseledamot i tillämpliga delar även

⁸⁹ D4/08, dnr 2006-552

⁹⁰ D13/08, dnr 2007-1545.

styrelsesuppleant. Det aktuella lånet stod därför i strid med ABL:s bestämmelser och skulle därmed anmärkas i revisionsberättelsen. RN påpekar vidare att genom revisorns underlåtenhet att anmärka har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Beträffande ett⁹¹ annat fall hade revisorn inte anmärkt på att ett bolag givet ett frisörbolag ett lån om 230 000 kr, där ägaren till det långivande bolaget även ägde 50% i frisörbolaget. Revisorn anförde att lånet var av rent finansieringssyfte och stred därför inte mot låneförbudsreglerna. Det långivande bolaget hade dock ingen nytta av denna utlåning, varför det enligt RN:s mening inte kan godtas som ett s.k. kommersiellt lån. RN påpekade därför att reglerna i 21 kap. ABL överskridits och att revisorn därmed skulle anmärkt på förfarandet i revisionsberättelsen.

I fyra⁹² tillsynsärenden som behandlar frågan om penninglån hade ett kommersiellt lån, dvs. ett lån som utgörs av affärsmässiga skäl, ägt rum mellan två närstående bolag. Ingen förteckning i bolaget hade dock upprättats. RN påpekade i alla dessa fall att om ett lån utgör ett kommersiellt lån skall enligt 21 kap. 10§ ABL, en förteckning av lånet upprättas. RN angav vidare att revisorerna är skall anmärka i revisionsberättelsen om en sådan förteckning inte upprättats vid ett kommersiellt lån.

I ett fall⁹³ förekom ett förbjudet lån mellan ett oljebolag och dess enda aktieägare. Revisorn i bolaget menade att många konton justerades, vilket medförde att avräkningskonto för aktieägaren blev missvisade under året. Revisorn menade även att det inte gick att påstå att det fanns ett lån under hela året, även om bokföringen såg ut så. Genom revisorns dokumentation framkom det att hon inte utrett om lånet hade lämnats av affärsmässiga skäl. RN påpekade att detta är någon som revisorn borde utrett, och om det framkom att lånet var förbjudet enligt ABL, skulle hon anmärkt detta. RN angav även att bedömningen är densamma oavsett om lånet funnits hela året eller ej.

I ett flertal⁹⁴ fall hade penninglån till VD:n som utgjorde ett förbjudet lån ägt rum. I ett⁹⁵ av dessa fall angav revisorn att lånet om 450 000 kr skulle kvittas mot VD:ns

⁹¹ D28/10, dnr 2010-813.

⁹² D16/10, dnr 2009-1451, D28/09, dnr 2009-555, D32/10, dnr 2010-575 och D34/09, dnr 2008-1498.

⁹³ D35/10, dnr 2010-61.

⁹⁴ D6/11, dnr 2009-1179, D11/09, dnr 2008-805, D39/09, dnr 2008-652 och D46/06, dnr 2006-241.

⁹⁵ D39/09, dnr 2008-652.

upplupna lönefordran som bestod av 360 000 kr. I ett⁹⁶ annat fall anförde revisorn att lånet inte utgjorde någon skada för bolaget. I fallet där revisorn angav att lånet kunde kvittas mot VD:ns upplupna lönefordran påpekade RN att en fordran på VD:n om 90 000 kr skulle kvarstå efter kvittning. Det hade således förelegat en icke oväsentlig överträdelse av låneförbudet som revisorn skulle anmärkt på. Gällande ett lån som inte utgjorde någon skada för bolaget, angav RN att en sådan motivering inte ger revisorn rätt att underlåta anmärkning av överträdelserna i 21 kap. ABL. I alla dessa fall har RN påpekat att revisorerna åsidosatt sina skyldigheter som revisorer genom att inte anmärka på överträdelserna.

Beträffande ett⁹⁷ fall hade revisorn anmärkt på att en styrelseledamot under året gjort uttag från bolaget, vilket revisorn ansåg som ett förbjudet lån. RN angav att revisorn, utöver att redogöra för omständigheterna i sak, tydligt borde ha redovisat sin bedömning av huruvida förfarandet utgjort ett brott mot ABL eller inte. Enligt RN:s uppfattning borde det tydligt i revisorns anmärkning ha framgått att det förekom ett förbjudet lån. RN hänvisade i detta fall även till RS 709 – revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra bolag.

Kapitalbrist.

Enligt 25 kap. 13§ ABL har en kritisk gräns för kapitalbrist uppnåtts om det egna kapitalet understiger hälften eller mer av det registrerade aktiekapitalet, enligt beräkningsreglerna i 25 kap. 14§ ABL. När det finns skäl att anta att kapitalbrist förekommer skall styrelsen enligt 25 kap. 13§ ABL, genast upprätta en första kontrollbalansräkning som bolagets revisor skall granska.

Kontrollbalansräkningen skall enligt 25 kap. 14§ ABL, upprättas enligt ÅRL. I samma paragraf anges det att vissa justeringar får göras för att bolagets ställning, och därmed egna kapital inte skall undervärderas.

Om kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets egna kapital understiger det registrerade aktiekapitalet skall styrelsen enligt 25 kap 15§ ABL, kalla till en första bolagsstämma (kontrollstämma), där man prövar om bolaget skall gå i likvidation eller ej. Beslutar man på den första kontrollstämman att bolaget inte skall likvideras,

⁹⁶ D46/06, dnr 2006-241.

⁹⁷ D25/08, dnr 2008-321.

är styrelsen skyldig att upprätta en andra kontrollbalansräkning där den skall visa full kapitaltäckning, dvs. att bolagets kapital uppgår till minst det registrerade aktiekapitalet. Detta anges i 25 kap. 16§ 1 st. ABL. Styrelsen skall ansöka om likvidation enligt 25 kap. 17§ ABL om den andra kontrollbalansräkningen inte utvisar att det finns full kapitaltäckning.

Tidsfristen för upprättandet av en kontrollbalansräkning anges inte uttryckligen i lagen. Dock finns rekvisitet ”genast” i 25 kap. 13§ ABL, vilket tyder på snäva tidsramar. Tidsfristen måste även anpassas till olika företagsspecifika faktorer vilket får bedömas från fall till fall.^{98 99}

I ett¹⁰⁰ fall hade ett bolag, den 8 juni 2008 upprättat en kontrollbalansräkning med värdatedatum 31 december 2007, dvs. omkring fem månader efter balansdagen. Revisorn anförde att han ansåg detta godtagbart eftersom att bolagets resultat inte varit till fullo känt förrän fem månader efter balansdagen. I ett¹⁰¹ annat fall var bolagets kontrollbalansräkning daterad den 28 maj 2005, men avsåg förhållandena för 30 april 2004. RN menade i båda dessa fall att användandet av så inaktuella uppgifter inte anses vara tillfredställande och därmed förfela syftet men en kontrollbalansräkning. Vidare påpekade RN att revisorerna borde uppmärksammat styrelsen på dess skyldighet att skyndsamt upprätta en kontrollbalansräkning och påtala att bolagets kontrollbalansräkning måste utvisa bolagets ställning vid en mer aktuell tidpunkt. Revisorerna skulle påtala om rättelse från bolagets sida och om rättelse inte vidtogs, skulle revisorerna anmärkt på att för lång tid hade förflutit mellan värdatedatum och upprättande dag.

Beträffande ett¹⁰² annat fall var styrelsens avsikt, då bolagets egna kapital understeg hälften av aktiekapitalet, att balansräkningen i bolagets årsredovisning skulle utgöra en kontrollbalansräkning, samtidigt som bolagsstämman i sitt skede skulle utgöra en kontrollstämma. Detta framgick dock inte i årsredovisningen. RN menade att revisorn skulle påtalat styrelsen att en upplysning skulle lämnas i årsredovisningen om att balansräkningen utgjorde en kontrollbalansräkning och att den ordinarie bolagsstämman skulle utgöra en kontrollstämma. Om rättelse inte vidtagits, skulle

⁹⁸ Oppenheimer, 2004, s. 33.

⁹⁹ Prop. 2000/01:150, s. 91.

¹⁰⁰ D40/09, dnr 2009-660.

¹⁰¹ D11/09, dnr 2008-805.

¹⁰² D31/10, dnr 2008-1448.

revisorn anmärka. Genom revisorns underlåtenhet att anmärka, ansåg RN att revisorn åsidosatt god revisionsred.

I ett¹⁰³ fall lade styrelsen vid en andra kontrollstämma, fram en andra kontrollbalansräkning som visade att bolagets egna kapital var negativt. Bolagets styrelse ansökte dock inte om att bolaget skulle försättas i likvidation. RN konstaterar med detta att styrelsen handlat i strid med 25 kap. 17§ ABL. Vidare menar RN att revisorn skulle anmärkt på styrelsens underlåtenhet att ansöka bolaget om likvidation. Genom revisorns underlåtenhet ansåg RN att han åsidosatt god revisionsred.

Majoriteten¹⁰⁴ av tillsynsärendena som behandlar reglerna i 25 kap. ABL består av fall då bolagets styrelse, trots att dess egna kapital understiger hälften av aktiekapitalet, inte upprättat någon kontrollbalansräkning. Trots detta, fanns det i revisionsberättelserna ingen anmärkning på att styrelsen inte hade följt reglerna om likvidationsreglerna i 25 kap. ABL. RN påpekade att revisorerna skulle ha uppmanat styrelsen om dess skyldighet att följa de föreskrivna reglerna i 25 kap. ABL, och därmed snarast, upprätta en kontrollbalansräkning som revisorn skulle granskat. Om inte så skedde, skulle revisorerna i bolagen anmärkt på att styrelsen inte vidtagit ABL:s föreskrivna åtgärder. Genom revisorernas underlåtenhet, konstaterar RN att de åsidosatt god revisionsred.

Det förekommer även ett¹⁰⁵ fall då bolaget styrelse vid fyra tillfällen under ett räkenskapsår, upprättat en kontrollbalansräkning. Tre av dessa utvisade att bolaget innehaft kapitalbrist enligt reglerna i 25 kap. 13§ ABL. Det framgår av handlingarna i ärendet att det varken kallats eller hållits någon kontrollstämma. RN konstaterade att styrelsen handlat i strid med ABL, vilket revisorn därmed skulle anmärkt på.

Årsredovisning

Enligt 9 kap. 33§ 2 st. ABL skall revisorn anmärka i revisionsberättelsen om styrelsen eller VD:n handlat i strid med tillämplig lag om årsredovisning. Detta innebär att

¹⁰³ D16/11, dnr 2009-888.

¹⁰⁴ D5/10, dnr 2008-1468, D11/08, dnr 2007-1390, D16/08, dnr 2006-656, D25/10, dnr 2010-403, D27/08, dnr 2006-1438, D27/09, dnr 2009-313, D30/09 dnr 2009-437, D34/08, dnr 2008-391, D38/09, dnr 2008-1391, D36/10, dnr 2010-855, D40/08, dnr 2008-653 och D43/10, dnr 2010-697.

¹⁰⁵ D14/09, dnr 2007-919.

revisorn skall anmärka på revisionsberättelsen om bolaget inte följer regleringarna i t.ex. ÅRL, eller den lag som är tillämplig för bolaget.

Enligt 3 kap. 1-2§§ ÅRL skall balansräkningen redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital på balansdagen samtidigt som resultaträkningen skall redovisat företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

I 4 kap. ÅRL regleras värderingsregler för aktiebolag. Enligt 4 kap. 1§ ÅRL är en anläggningstillgång avsedd för stadigvarande bruk i verksamheten. Tillgångar som är avsedda att innehas mindre än ett år anses vara en omsättningstillgång, samtidigt som tillgångar som används och innehas längre en ett år anses vara en anläggningstillgång.¹⁰⁶ Vidare anges det i 4 kap 4§ 1 st. ÅRL att maskiner skall skrivas systematiskt av över perioden.

I 4 kap. 9§ 1 st. ÅRL anges att omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår skall en ordinarie bolagsstämma hållas där styrelsen lägger fram årsredovisningen och revisionsberättelsen, enligt 7 kap. 10§ ABL. Detta innebär således att en årsredovisning skall avges senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

Beträffande ett¹⁰⁷ fall hade ett bolag i sin årsredovisning redovisat aktieinnehav som omsättningstillgångar med ett värde som med mer än 1 000 000 kr översteg nettoförsäljningsvärdet. Revisorn godtog att aktieposten i dess helhet klassificerades som en omsättningstillgång. RN angav att tillgångar som är avsedda att innehas längre än ett år är anläggningstillgångar. Vidare angav RN att omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen, varför revisorn i detta fall skulle påtalat bolagets styrelse om rättelse genom att nedskrivning av aktierna skulle ske. Om så inte skedde, skulle revisorn i revisionsberättelsen anmärkt på att nedskrivning inte skett.

¹⁰⁶ D8/11, dnr 2010-669.

¹⁰⁷ D8/11, dnr 2010-669.

I ett¹⁰⁸ fall hade ett bolag vars verksamhet bestod av att bedriva värdepappersrörelse, upprättat årsredovisningen enligt ÅRL. Revisorn i bolaget hade inte anmärkt i revisionsberättelsen. Revisorn anförde att den uppställningsform som finns i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag inte gav en rättvisande bild av bolagets resultat och finansiella ställning. Finansinspektionen hade heller inte haft några invändningar mot att årsredovisningarna tidigare år upprättats enligt ÅRL. RN konstaterade att eftersom att bolaget bedrev värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse, skulle bolaget därför upprättat sin årsredovisning enligt ÅRL och inte ÅRKL. Revisorns motivering att ÅRL ger en mer rättvisande bild av bolagets resultat och finansiella ställning, ansåg RN vara betydelselös. RN påpekade därför att revisorn skulle anmärkt att årsredovisningarna inte var upprättade enligt tillämplig lag om årsredovisning.

Beträffande ett¹⁰⁹ annat fall hade ett bolag under flera år underlåtit att göra avskrivningar på maskiner. Motiveringen till detta var att marknadsvärdet på anläggningstillgångarna motsvarade det bokförda värdet. RN konstaterade att bolagets inte följt angivna regler i bl.a. 4 kap. 4§ 1 st. ÅRL. Att en anläggningstillgångs marknadsvärde motsvarar det bokförda värdet är inget skäl för att underlåta att göra avskrivningar. Vidare påpekade RN att revisorn skulle påtalat bolagets styrelse att reglerna i ÅRL måste följas. Om rättelse inte skedde skulle han anmärkt på den felaktiga redovisningen i revisionsberättelsen.

I ett fall¹¹⁰ förekom i årsredovisningen, felaktiga upplysningar om goodwill. RN menade att detta var en allvarlig brist i årsredovisningen eftersom att informationen var viktig för läsare då hälften av koncernens tillgångar bestod av goodwill. RN påpekade att revisorn i första hand skulle påtalat styrelsen och krävt rättelse, för att sedan, om inte rättelse skedde, framställt en erinran enligt 9 kap. 39§ ABL. Om rättelse fortfarande inte skedde skulle revisorn anmärkt på den felaktiga upplysningen.

Beträffande ett¹¹¹ annat fall förvärvade ett bolag aktier i ett dotterbolag för 760 000 kr utan att detta framgick i balansräkningen. Detta redovisades nästa räkenskapsår som långfristiga värdepappersinnehav, utan någon not. Bolaget hade även övervärderat

¹⁰⁸ D13/09, dnr 2009-456.

¹⁰⁹ D25/10, dnr 2010-403.

¹¹⁰ D11, dnr 2010-1552.

¹¹¹ D16/08, dnr 2006-656.

sina kortfristiga fordringar. RN påpekade att revisorn skulle anmärkt på bristerna. Genom att underlåta detta har revisorn åsidosatt god revisionsd.

Flera¹¹² fall behandlar bl.a. frågan om för sent angiven årsredovisning. I dessa fall hade bolagen lämnat sin årsredovisning mer än sex månader efter räkenskapsårets utgång. Det hade inte förekommit någon anmärkning i revisionsberättelserna för bolagen. RN konstaterade att årsredovisningarna hade angivits mer än sex månader efter räkenskapsårets utgång, vilket strider mot ABL. RN påpekade att revisorerna borde anmärkt på sent angiven årsredovisning i revisionsberättelserna.

Några slutsatser.

I 9 kap. 33§ ABL anges att revisorn skall anmärka om en styrelseledamot eller VD:n företagit någon åtgärd som står i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Efter redogörelsen av tillsynsärendena anser jag att tillämpningen av paragrafen inte alltid kan vara enkel för revisorn. Detta beror främst på att revisorn måste ha en god insikt i andra lagar och normer, för att kunna göra en rättvis bedömning om ett aktiebolag följt alla lagar och regler för att undkomma anmärkning i revisionsberättelsen. Detta gäller exempelvis tillsynsärendena som behandlade bokföring vid mer komplicerade situationer. Ett exempel är tillsynsärendet¹¹³ då ett bolag som förvaltade och avvecklade dödsbon och för det ändamålet öppnat separata klientmedelskonton, som i sin tur inte redovisades i räkenskaperna. Genom ett uttalande från BFN kom RN fram till att klientmedel inte bara skulle redovisas, utan särredovisas. 9 kap. 33§ ABL och förarbetena till paragrafen anser jag därför inte vara uttömmande för revisorerna, vilket innebär att revisorerna i sin tur måste vara mer uppdaterade gällande praxis och uttalanden från olika branschorganisationer. Detta är möjligtvis något som är belastande för revisorerna, men ur allmänhetens perspektiv bör det till största del anses vara positivt för att inte samhällets revisorer skall bli ”föråldrade”, med hänsyn till kunskapen vid komplexa revisioner och juridiska- och ekonomiska frågor.

¹¹² D6/04, dnr 2003-824, D9/06, dnr 2005-1730, D11/01, dnr 2001-748, D21/00, dnr 1996-1306, D22/00-01, dnr 1998-219, D28/04, dnr 2004-583 och D33/99, dnr 1996-330.

¹¹³ D6/10, dnr 2008-1518.

I flera¹¹⁴ tillsynsärenden där bolagen främst handlat i strid med ABL, angav RN att revisorerna först skulle uppmärksammat och påtalat styrelsen om dess skyldighet att följa bestämmelserna i ABL, och om rättelse därefter inte skett, anmärka i revisionsberättelsen. När rättelsen måste ha skett, anges dock aldrig. Hur lång tid har då bolagen att vidta rättande åtgärder från och med att revisorn påtalat dem, för att slipa få en anmärkning? Det går i tillsynsärendena inte att utläsa vad tidsramen för en rättelse är. Här drar jag dock slutsatsen att det beror på från fall till fall, beroende på vad överträdelsen och rättelsen omfattar. Nämnare specificering av tidsramen får man således utläsa från relevant lagtext, och om det inte anges där, i förarbeten till lagtexten. Anger förarbetena inte heller någon tydligare tidsram, bör man i praxis eller olika uttalanden försöka finna svaret.

För att kunna undkomma en anmärkning i revisionsberättelsen skall det även poängteras att RN endast angav att revisorerna skulle begärt rättelse i de fall som en åtgärd skulle kunna anses vara rättande. I tillsynsärendena som behandlade förbud mot penninglån angav RN aldrig att revisorerna skulle uppmanat styrelsen om rättelse. Om ett bolag t.ex. givit en styrelseledamot ett penninglån, är skadan redan skedd, varför rättelse i sådana situationer inte kan åtgärdas. Men i de fall som exempelvis handlade om bolag som inte upprättat någon kontrollbalansräkning trots kapitalbrist, menade RN på att man först borde påpeka styrelsen om att de enligt ABL är skyldiga att upprätta en sådan. Sker rättelser, skall revisorn inte behöva anmärka i revisionsberättelsen, enligt tillsynsärendena. Detsamma gäller även exempelvis vid bristande bokföring¹¹⁵ och vid icke korrekta värderingar av tillgångar¹¹⁶. Rättelser är något även FAR behandlar i ett uttalande¹¹⁷ i revisionsfrågor, där de menar på att det som regel inte finns någon anledning att anmärka i revisionsberättelsen om rättelser sker. Detta gäller dock inte vid allvarliga fall eller då effekterna av bristerna trots rättelse, kvarstår.¹¹⁸

¹¹⁴ T.ex. D3/11, dnr 2009-1681, D40/09, dnr 2009-660, D31/10, dnr 2008-1448 och D8/11, dnr 2010-669.

¹¹⁵ Bl.a. D3/11, dnr 2009-1681, D13/10, dnr 2008-1458 och D14/10, dnr 2008-677.

¹¹⁶ Bl.a. D8/11, dnr 2010-669, D25/10, dnr 2010-403 och D11, dnr 2008-1581.

¹¹⁷ RevU 18 – Annan rapportering till företaget än revisionsberättelsen, 2010.

¹¹⁸ RevU 18 – Annan rapportering till företaget än revisionsberättelsen, 2010.

4.3. Anmärkningskyldigheten i samband med överträdelse av regler kring skatter och avgifter.

4.3.1. Enligt lag, förarbeten och doktrin.

I 9 kap. 34§ ABL stadgas de bestämmelser då revisorn är skyldig att anmärka i revisionsberättelsen då bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter.

Enligt 9 kap. 34§ 1 p. ABL skall revisorn anmärka om bolaget inte gjort skatteavdrag enligt SFL. Om bolaget inte, enligt 9 kap. 34§ 2 p. ABL, anmält sig för registrering enligt 7 kap. 2§ SFL skall revisorn anmärka på detta. Revisorn skall vidare, enligt 9 kap. 34§ 3 p. ABL, anmärka om bolaget inte lämnat skattedeclarationer enligt 26 kap. 2§ eller 37 kap. 4§ SFL. Till sist anges det i 9 kap. 34§ 4 p. ABL att revisorn skall anmärka om bolaget inte fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av SFL. Det räcker således med att ett av de fyra ovannämnda rekvisiteten uppfylls för att revisorn skall anmärka på revisionsberättelsen.

4.3.2. Enligt RN:s praxis.

Som i tidigare skede nämnt skall alltså revision enligt 9 kap. 34§ ABL, anmärka om bolaget inte uppfyllt sina skyldigheter rörande skatter och avgifter.

I ett¹¹⁹ fall hade ett bolag vid ett flertal tillfällen under år 2003 – 2006 åsidosatt sina skyldigheter rörande skatter och avgifter. Bolaget vidtog senare rättelse genom att betala sina skatteskulder. Bolagets inbetalning till Skatteverket var dock för liten, vilket berodde på en felbedömning av revisorn. Revisorn menar att han inte anmärkte på revisionsberättelsen rörande skatter och avgifter pga. att bolaget vidtog rättelse genom att betala skatteskulderna. RN angav att en faktor av betydelse för om anmärkning i revisionsberättelsen skall ske i fall där skatt betalats för sent är felets storlek beloppsmässigt. Andra omständigheter att beakta är om ett fel framstår som enstaka ofrivilligt misstag eller om det är fråga om återkommande försummelser. Vidare angav RN att då rättelser vidtas, kan inverka på bedömningen. RN ansåg därmed att förhållandena varit sådana att revisorn skulle anmärkt på att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter under 2003 – 2006.

¹¹⁹ D36/09, dnr 2008-1249.

Beträffande ett¹²⁰ annat fall då det förelåg allvarliga brister i bolagets bokföring, vilket ledde till att skatter och avgifter inte hanterades på ett korrekt sätt. Revisorn angav att han glömde i revisionsberättelse ange att skatter och avgifter inte hanterades på ett korrekt sätt. RN konstaterade att revision åsidosatt god revisionsred genom att inte anmärka på bristerna i revisionsberättelsen.

Vid ett¹²¹ fall hade ett bolag inte fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala mervärdesskatt. Vidare hade bolaget underlåtit att lämna skattedeklaration angående källskatt och arbetsgivaravgifter. Bolaget hade även en skatteskuld på 97 000 kr avseende källskatt. RN påpekade att det inte förekom någon anledning för revisorn att inte anmärka på dessa brister i revisionsberättelsen. Genom att underlåta detta har revisorn åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

I ett flertal¹²² fall hade bolagen inte i rätt tid betalat skatter och avgifter. Beträffande fyra¹²³ av dessa fall hade skulderna sedan överförts till Kronofogdemyndigheten. RN påpekade i alla dessa fall att revisorerna borde anmärkt på bolagens bristande hantering av skatter och avgifter. Genom revisorernas underlåtenhet i detta avseende åsidosatt de god revisionsred.

Några slutsatser.

Det är många av tillsynsärendena som RN inte påpekade att revisorn borde påtala bolagets styrelser att vidta rättelse, då bolaget inte uppfyllt kraven i 9 kap. 34§ ABL. Detta har, som jag tidigare nämnt, med felets väsentlighet att göra samt om felets brister kvarstår trots att en rättande åtgärd vidtagits. RN angav även i ett¹²⁴ av fallen att felets belopp och storlek under vissa omständigheter kan ha betydelse för om en anmärkning i revisionsberättelsen skall anges eller ej. Någon närmare precision om vad ett väsentligt fel är vid överträdelser av 9 kap. 34§ ABL, anges varken i de redogjorda fallen eller förarbetena.

¹²⁰ D5/11, dnr 2010-1003.

¹²¹ D17/08, dnr 2006-1456.

¹²² D3/09, dnr 2007-1571, D5/10, dnr 2008-1468, D17/08, dnr 2006-1456, D18/09, dnr 2009-158, D25/08, dnr 2008-321, D28/08, dnr 2007-89, D38/09, dnr 2008-1391, D39/08, dnr 2007-1627, D46/08, dnr 2008-802, D46/10, dnr 2009-890 och D47/08, dnr 2007-927.

¹²³ D5/10, dnr 2008-1468, D38/09, dnr 2008-1391, D39/08, dnr 2007-1627 och D47/08, dnr 2007-927.

¹²⁴ D5/10, dnr 2008-1468.

Vidare behandlades ett flertal tillsynsärenden som handlade om sådana fel som allmänheten eventuellt skulle kunna anse som ett oväsentligt fel. Då syftar jag främst på fel som exempelvis innebär att ett bolag vid någon enstaka gång inte betalat skatter och avgifter i rätt tid. Genom redogörelsen av tillsynsärenden kan man dock konstatera att RN är noga med att påpeka revisorns anmärkningskyldighet vid sådana fel. Detta beror med största sannolikhet att effekten av bristerna fortfarande kvarstår oavsett om rättelse sker eller ej. Sker en sen inbetalning, finns det egentligen inget som kan åtgärda detta.

En annan bakomliggande teori till detta kan ha med att en sen inbetalning till staten, eller rättare sagt medborgarna, anses vara av stor väsentlighet. Visserligen torde det inte spela någon större roll om ett bolag är någon enstaka dag sen med en skatteinbetalning. Konsekvenserna skulle istället uppstå om många företag utförde sådana fel. Konsekvenserna blir i sin tur den att staten, genom sådana fel möjligtvis inte har råd att erbjuda den samhällsservice vi idag tar del utav. Ur allmänhetens perspektiv bör det väsentliga felet därmed uppkomma om sådana fel sker i mängder, varför en noggrann och strikt reglering av revisorns anmärkningskyldighet i 9 kap. 34§ ABL anses vara betydelsefull.

5. Sammanfattning och avslutande kommentarer.

Revisorns uppgifter är att granska bolagets räkenskaper samt styrelsens och VD:ns förvaltning. Revisorn har även som uppgift att lämna en revisionsberättelse, vilket är den enda offentliga rapporten som en revisor avlämnar. Ur ett intresseperspektiv anses revisionsberättelsen vara av stor vikt ur många synvinklar. Genom revisionsberättelsen kan intressenter m.m. ta del av om bolagsledningen inte följt de förpliktelser som finns angivna i lag. Denna information får intressenter reda på genom att revisorn anmärker på bolagsledningens brister i revisionsberättelsen, något som bolagen givetvis vill undkomma.

Genom att redogöra olika rättskällor och framför allt RN:s praxis, har jag kommit fram till ett betydligt mer preciserat svar på när en revisor enligt ABL skall anmärka i revisionsberättelsen än det som anges i 9 kap. 33-34 §§ ABL.

I många av de tillsynsärendena som behandlade frågan om överträdelser av ABL påpekade RN att revisorerna först borde begära en rättelse, för att sedan, om inte rättelse vidtogs, anmärka i revisionsberättelsen. Detta konstateras även genom ett uttalande från FAR. Även om en rättelse är vidtagen, anger FAR att revisorn fortfarande är skyldig att anmärka i revisionsberättelsen om det rör sig om allvarliga fall eller om effekterna av felen fortfarande kvarstår. Exempel på fel då effekterna fortfarande kvarstår är t.ex. vid underlåtenhet att upprätta en kontrollbalansräkning eller vid sent inbetalda skatter och avgifter. Detta kan således konstateras genom att RN i dessa fall aldrig påtalade revisorn om att först begära rättelse.

Regeringen anförde även i prop. 1997/98:99 att endast väsentliga fel skall anmärkas. Detta innebär således att revisorn inte är skyldig att anmärka vid oväsentliga fel och avvikelser. Pga. att ingen av de tillsynsärendena som behandlats avskrivits, går det i detta skede inte att definiera eller exemplifiera på vad ett oväsentligt fel innebär.

När är en revisor då skyldig att anmärka i revisionsberättelsen enligt ABL? Med grund i förarbeten, praxis och doktrin är en revisor skyldig att anmärka om det rör sig om

väsentliga överträdelser av ABL, tillämplig lag om årsredovisning, bolagsordningen och lagar om skatter och avgifter som inte rättas till från bolagets sida. Vidare är en revisor skyldig att anmärka i revisionsberättelsen även om rättelser vidtagits, men effekten av felet kvarstår.

Källförteckning

Offentliga tryck.

Förarbeten:

Proposition 1975:103 – Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag.

Proposition 1994/95:152 – Regler för godkända och auktoriserade revisorer.

Proposition 1997/98:99 – Aktiebolagets organisation.

Proposition 2000/01:146 – Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamheten.

Proposition 2000/01:150 – Likvidation av aktiebolag.

Litteratur.

Thomas Carrington, *Revision*, 1:a uppl., Liber 2010.

Adam Diamant, *Revisors oberoende – Om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*, Iustus Förlag 2004.

FAR, *Revision – En praktisk beskrivning*, FAR Förlag 2005.

Krister Moberg, *Bolagsrevision – Oberoende, ansvar, sekretess*, 3:e uppl., Norstedts Juridik 2006.

Bertil Oppenheimer, Gunnar Blomberg, Peter Persson, Jonas Reiner, *Företag i kris – Vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat och revisor bör tänka på*, 3:e uppl., Jure Förlag 2004.

Claes Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation*, 2:a uppl., Norstedts Juridik 2007.

Rolf Skog, *Rodhes aktiebolagsrätt*, 21:a uppl., Norstedts Juridik 2009.

EtikR 1 – FAR:s yrkesetiska regler, 2012.

RevU 18 – Annan rapportering till företaget än revisionsberättelsen, 2010.

Elektroniska källor.

<http://www.rn.se>, 2012-12-05.

Rättsfall.

Revisorsnämndens tillsynsärenden:

D3/09, Dnr 2007-1571, 2009-02-05.
D3/11, dnr 2009-1681, 2011-02-17.
D4/08, dnr 2006-552, 2008-02-14.
D5/10, Dnr 2008-1468, 2010-02-04.
D5/11, Dnr 2010-1003, 2011-02-17.
D6/04, Dnr 2003-824, 2004-01-28.
D6/10, dnr 2008-1518, 2010-02-04.
D6/11, Dnr 2009-1179, 2011-03-31.
D8/11, Dnr 2010-669, 2011-03-31.
D9/06, Dnr 2005-1730, 2006-03-02.
D11, Dnr 2010-1552, 2011-03-31.
D11/01, Dnr 2001-748, 2001-10-24.
D11/08, Dnr 2007-1390, 2008-02-14.
D11/09, Dnr 2008-805, 2009-03-19.
D13/08, dnr 2007-1545, 2008-02-14.
D13/09, Dnr 2009-456, 2009-03-19.
D13/10, dnr 2008-1458, 2010-04-29.
D14/09, Dnr 2007-919, 2009-04-29.
D14/10, dnr 2008-677, 2010-04-29.
D16/08, Dnr 2006-656, 2008-04-10.
D16/10, dnr 2009-1451, 2010-04-29.
D16/11, Dnr 2009-888, 2011-06-16.
D17/08, Dnr 2006-1456, 2008-04-10.
D18/09, Dnr 2009-158, 2009-04-29.
D21/00, Dnr 1996-1306, 2000-06-19.
D22/00-01, Dnr 1998-219, 2000-12-18.
D23/09, dnr 2007-1691, 2009-06-11.

D24/10, dnr 2010-94, 2010-06-10.
D25/08, Dnr 2008-321, 2008-05-07.
D25/10, Dnr 2010-403, 2010-06-10.
D27/08, Dnr 2006-1438, 2008-06-17.
D27/09, Dnr 2009-313, 2009-06-11.
D28/04, Dnr 2004-583, 2004-06-15.
D28/08, Dnr 2007-89, 2008-06-17.
D28/09, dnr 2009-555, 2009-06-11.
D28/10, Dnr 2010-813, 2010-09-17.
D29/10, dnr 2009-616, 2010-09-17.
D30/09, Dnr 2009-437, 2009-09-18.
D31/10, Dnr 2008-1448, 2010-09-17.
D32/10, Dnr 2010-575, 2010-09-17.
D33/99, Dnr 1996-330, 1999-10-28.
D34/08, Dnr 2008-391, 2008-06-17.
D34/09, Dnr 2008-1489, 2009-09-18.
D35/10, Dnr 2010-61, 2010-10-27.
D36/09, Dnr 2008-1249, 2009-09-18.
D36/10, Dnr 2010-855, 2010-10-27.
D38/09, Dnr 2008-1391, 2009-10-22.
D39/08, Dnr 2007-1627, 2008-09-10.
D39/09, Dnr 2008-652, 2009-10-22.
D40/08, Dnr 2008-653, 2008-09-10.
D40/09, Dnr 2009-660, 2009-10-22.
D43/10, Dnr 2010-697, 2010-12-10.
D46/06, Dnr 2006-241, 2006-12-07.
D46/08, Dnr 2008-802, 2008-11-06.
D46/10, Dnr 2009-890, 2010-12-10.
D47/08, Dnr 2007-927, 2008-12-04.

Övrigt.

Praktikövning på Deloitte, 2012-05-13.