

ABL – aktiebolagslagen

BFL – bokföringslagen

ÅRL – årsredovisningslagen

ÅRKL – lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Redovisning och revision under likvidation av bolag

För revisorer och redovisningskonsulter är det viktigt att känna till vad som gäller vid likvidation av aktiebolag. I denna artikel belyser **Leif Malmberg** vad aktuella lagrum anger om redovisning och revision vid likvidation.

I 25 kap. ABL som behandlar likvidation av aktiebolag är det fyra paragrafer som är av särskilt intresse vad gäller redovisning och revision. Det är 31 § som anger att uppdrag som revisor, lekmannarevisor och särskild granskare är oförändrade under likvidationen. Här finns även ett tillägg om att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om huruvida likvidationen fördröjs i onödan. I 33 § finns bestämmelser om att styrelsen och vd ska redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter och som ännu inte lagts fram på bolagsstämman. I 37 § finns bestämmelser om redovisning, årsredovisning och årsstämma under likvidationen och slutligen finns i 40 § reglerna om likvidatorns slutredovisning.

I 31 § anges således att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om huruvida likvidationen i onödan fördröjs. Av paragrafen följer att även när revisorn anser att likvidationen inte fördröjs i onödan ska detta framgå av revisionsberättelsen. Annars vet inte aktieägarna om revisorn undersökt och tagit ställning till frågan eller förbisett att han ska uttala sig om eventuell fördröjning.

Det är således vid alla typer av onödiga fördröjningar som revisorn i sin revisionsberättelse ska påpeka detta. Innan revisorn skriver om onödig fördröjning i en revisionsberättelse bör han eller hon förklara sin ståndpunkt för likvidatorn, eftersom

likvidatorn kan ha en fullt godtagbar anledning till att likvidationen dragit ut på tiden. Lagtexten säger inget om att revisorn ska ange på vilket sätt eller för hur lång tid han anser att likvidationen fördröjs.

Redovisning för tiden före förordnandet av likvidator

25 kap. 33 § ABL inleds med: »När bolaget har gått i likvidation och en likvidator har utsetts, skall styrelsen och den verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämman.»

Här klargörs att styrelsen och vd ska lämna en redovisning för sin förvaltning för tiden från utgången av det sista räkenskapsåret, för vilket årsredovisning har lagts fram på årsstämma, till den dag då likvidator utsågs. Det är således styrelsen och eventuell vd som ska avge denna redovisning, som avslutas per den dag då likvidator utsågs och inte den dag bolaget gick i likvidation.

Lagstiftaren har inte gett denna redovisning något namn. I doktrinen förekommer ett flertal olika benämningar – *avgångsredovisning*, *interimsredovisning*, *avgänderedovisning* och *slutredovisning*.¹ I praktiken är tyvärr även *årsredovisning*

ett vanligt namn, vilket måste ses som helt felaktigt eftersom det oftast enbart är en del av ett räkenskapsår som avses.² Den benämning som jag anser bäst utvisar redovisningens funktion är *avgångsredovisning*.

Avgångsredovisning och dess revisionsberättelse fyller två viktiga funktioner:

- > fastställer för vilka tillgångar och skulder som styrelsen och eventuell vd överlämnar ansvaret till likvidatorn
- > ligger till grund för stämmans beslut om ansvarsfrihet.

Avgångsredovisning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning

För de redovisningar som avser tiden under likvidation finns enligt 37 § i fråga om årsstämma och årsredovisning vissa bestämmelser som inte behöver tillämpas. Dessa undantagsregler gäller dock inte för avgångsredovisningen.

Principen för värdering av tillgångar och skulder är densamma som vid upprättande av en ordinarie årsredovisning, dock med undantag för att en omvärdering av tillgångar kan behöva göras. Den omständigheten att bolaget gått i likvidation motiverar i sig att en omvärdering kan vara aktuell. Att avgångsredovisningen ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning innebär att avgångsredovisningen ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter och vd om sådan finns.

När bolaget inte befinner sig i likvidation och en eller flera styrelseledamöter byts ut mellan bokslutsdagen och dagen för undertecknande av årsredovisningen, är det den aktuella styrelsen med de nya ledamöterna som ska underteckna årsredovisningen, trots att dessa inte varit ansvariga

för verksamheten under den period redovisningen avser. Eftersom likvidatorn ersätter styrelsen skulle man kunna dra slutsatsen att det är likvidatorn som ska underteckna avgångsredovisningen, men enligt 33 § är det styrelsen och vd som ska upprätta och underteckna denna. Som framgår av paragrafens andra stycke gäller detta, även om den tid som ska redovisas omfattar hela det föregående räkenskapsåret.

När bolaget gått i likvidation kan det hända att en tidigare ledamot eller vd vägrar att underteckna avgångsredovisningen eller är oanträffbar. Eftersom det inte finns några fungerande sanktionsmedel mot en tidigare ledamot som vägrar att underteckna avgångsredovisningen måste likvidatorn acceptera att vissa namnteckningar saknas. Eftersom det varken i 7 kap. ÅRL (som behandlar offentlighöjande av årsredovisningen) eller i 6 kap. BFL (som behandlar hur den löpande bokföringen ska avslutas) nämns något om avgångsredovisningen kan inte Bolagsverket kräva in denna.

I 1944 års ABL angavs att det var likvidatorn som skulle överlämna den av styrelsen upprättade och undertecknade avgångsredovisningen till revisorerna samt ansvara för att bolagsstämma hölls. Trots att detta nu inte anges i lagtexten måste det ändå anses vara likvidatorns ansvar att så sker.

Om likvidatorn konstaterar att en av styrelsen undertecknad avgångsredovisning aldrig kommer att färdigställas måste likvidatorn till sist själv upprätta och underteckna en sådan, få den reviderad av revisorn och fastställd eller godkänd av aktieägarna på bolagsstämman.³ Genom aktieägarnas fastställande eller godkännande bör det vara klarlagt vad det är som likvidatorn tar över ansvaret för. Vid brister eller oklarheter i avgångsredovisningen uppstår även problem när likvidatorn senare ska upprätta årsredo-

visning och inkomstdeklaration för hela räkenskapsåret.

I 33 § anges att bestämmelserna i 7 kap. 2 §, första stycket, punkt 3 om stämmans behandling av frågan om ansvarsfrihet ska tillämpas, men det finns ingen hänvisning till 7 kap. 2 §, första stycket, punkt 1 om att stämman ska fastställa redovisningen eller punkt 2 om disposition beträffande vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen. Lagen ställer således inget krav på att avgångsredovisningen ska fastställas av bolagsstämman.

Redovisning under likvidationen

I 25 kap. 37 § regleras hur redovisningen ska skötas under likvidationen. Likvidatorn ska för varje räkenskapsår under likvidationen upprätta en årsredovisning som ska läggas fram på årsstämman. Den första ordinarie årsredovisningen under likvidationen avser normalt ett räkenskapsår, där ansvaret för förvaltningen delas mellan styrelsen och likvidatorn. Det är dock alltid likvidatorn som ansvarar för att årsredovisning tas fram.

Huvudregel är att samma bestämmelser gäller för årsredovisningen, revisionen och årsstämman för bolag i likvidation som för bolag som inte har gått i likvidation, vilket motsatsvis framgår av att det i 37 § anges vilka bestämmelser i ABL och aktuell lag om årsredovisning som inte ska tillämpas. Detta innebär bland annat att alla övriga bestämmelser i ÅRL eller lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL, samt 7 kap. ABL om årsstämma är tillämpliga.

Även bolag i likvidation måste till Bolagsverket lämna in sin av bolagsstämman fastställda årsredovisning senast sju månader efter räkenskapsårets slut. När bolaget gått i likvidation utgår enligt 8 kap. 7 § ÅRL ingen förseningsavgift för det räkenskapsår som avslutats före stäm-

mans beslut om likvidation. För de räkenskapsår som avslutas efter bolagsstämmans beslut om likvidation utgår ordinarie förseningsavgifter.

Av 5 kap. 1 § ÅRKL framgår att ÅRL ska tillämpas även för bolag som ska upprätta sin årsredovisning enligt ÅRKL, men med vissa kompletteringar enligt 5 kap. 3-6 §§ ÅRKL. Det betyder att de avsteg som gäller från ÅRL gäller även för ÅRKL-bolagen.

Att 6 kap. 2 § ÅRL inte ska tillämpas innebär att man i förvaltningsberättelsen inte ska lämna något förslag till resultatdisposition. Eftersom någon koncernredovisning inte ska upprättas finns det inte heller krav på överföring från fritt till bundet kapital i koncern. Enligt 6 kap. 1 § ÅRL, som inte har undantagits, ska dock förvaltningsberättelsen även för ett bolag i likvidation i de fallen så är aktuellt innehålla ett flertal olika uppgifter.⁴

Att 2 kap. 1 § andra stycket och 6 kap. 5 § ÅRL inte ska tillämpas innebär att någon finansieringsanalys inte behöver upprättas. Att 5 kap. 18-25 §§ ÅRL och 5 kap. 2 § punkt 3 ÅRKL inte behöver tillämpas innebär att några uppgifter om anställda och revisorer inte behöver redovisas. Att 6 kap. 3 § ÅRKL inte behöver tillämpas innebär att kapitaltäckningsanalys i kreditinstitut och värdepappersbolag inte behöver upprättas.

Det egna kapitalet får nu tas upp som en post i balansräkningen. Uppdelning i aktiekapital, reservfond, balanserade vinstmedel med mera behöver således inte ske. Oberoende av hur man redovisar det egna kapitalet ska balansräkningen på valfritt vis innehålla uppgift om aktiekapitalet och i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

De bestämmelser som annars gäller om koncernredovisning och delårsrapport är inte tillämpliga på ett bolag i likvidation. Varken koncernredovisning eller delårsrap-

Koncernrapporter

Koncernredovisning & verksamhetsuppföljning

porter behöver således upprättas. De bestämmelser som åsyftas är bestämmelserna i 7 och 9 kap. ÅRL samt 7 och 9 kap. ÅRKL.

Ändrade värderingsprinciper

Vid värdering av tillgångar i bolag som inte är i likvidation och även vid värdering av tillgångar vid upprättande av kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 14 § tillämpas principen om »going concern». För ett bolag i likvidation kan dessa värderingsprinciper inte tillämpas. Likvidatorn måste värdera varje tillgång för sig för att avgöra vad den kommer att kunna inbringa. Utan att fördröja likvidationen har likvidatorn de sex månader på sig som kallelse på okända borgenärer tar för att avyttra tillgångarna.

I 37 § anges särskilt att en tillgång inte får tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än vad som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet särskilt anges vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från redovisad skuld, ska det beräknade högre beloppet anges vid skuldposten.

Fars vägledning

I Samlingsvolymen 2010 Revision (utgiven av Far Förlag) i uttalande RevU 2 ges viss vägledning om hur revisionsberättelsen ska utformas för bolag i likvidation. Jag har några synpunkter kring detta. I exempel 2 (sidan 640) skriver man i rubriken att exemplet »avser det räkenskapsår under vilket bolaget trätt i likvidation». Det bör i stället stå »avser det räkenskapsår då likvidator utsetts». Bolaget kan ha gått i likvidation i slutet av ett räkenskapsår, men likvidatorn utsetts först efterföljande räkenskapsår. Samma formulering finns även vad gäller rubriken för exempel 3 (sidan 641).

Här anses inte att revisorn i sin revisionsberättelse till årsredovisningen behöver uttala sig om ansvarsfrihet avseende styrelsen för den period under räkenskapsåret som styrelsen ansvarade för. Detta eftersom revisorn uttalat sig redan i revisionsberättelsen i samband med styrelsens avgångsredovisning. Ett sådant förfarande innebär att revisorns ställningstagande aldrig kommer till allmänhetens kännedom, eftersom styrelsens avgångsredovisning inte sänds till Bolagsverket för registrering. Enligt min uppfattning bör revisorn därför uttala sig om ansvarsfrihet för styrelsen även i samband med årsredovisningen. Detta kan exempelvis ske genom följande text: »Jag har i min revisionsberättelse till redovisningen som styrelsen lämnat enligt 25 kap. 33 § tillstyrkt ansvarsfrihet för styrelsen under tiden från räkenskapsårets början till dess likvidator utsågs».

Vinstutdelning under likvidationen

Utän någon egentlig motivering har regeringen i specialmotiveringen i sitt lagförslag till 1975 års ABL skrivit följande: »Bolagsorganens rättigheter och skyldigheter är i stora delar desamma som förut, fastän deras uppgifter naturligtvis förändras och begränsas därigenom att syftet med likvidationen är att avveckla bolagets verksamhet och göra det färdigt för upplösning. Därför kan under likvidationen inte ske vinstutdelning, ökning eller nedsättning av aktiekapitalet eller emission av skuldebrev enligt 5 kap. [nuvarande 14 och 15 kap.] och som regel inte heller ändring av bolagsordningen.»⁶

Eftersom det enligt regeringens uttalande inte får ske någon utdelning i bolag i likvidation finns det inte något behov av att hålla isär bundet och fritt eget kapital.

För egen del anser jag att en utdelning mycket väl kan vara förenlig med ändamålet med likvidationen. En likvidation innebär

att bolaget ska upplösas och alla kvarvarande medel ska utskiftas till aktieägarna. Att aktieägarna genom en utdelning skulle erhålla en del av dessa medel något tidigare kan inte strida mot ändamålet med likvidationen. Med de restriktioner som enligt 18 kap. 4 § med hänvisning till 17 kap. 3 § andra och tredje stycket gäller kring utdelning finns ingen risk att en utdelning skulle innebära fara för borgenärerna att inte erhålla full betalning för sina fordringar. <

Fotnoter

- 1) För benämningen avgångsredovisning se Revisornämnden, för interimredovisning se Kedner-Roos-Skog, 5:e uppl. sid. 182 och Andersson-Jobansson-Skog, 2006, supplement 1, sid.25:79, för avgänderedovisning se Lindskog, 1995, sid. 306 och för slutredovisning se SOU 1941:9 sid. 581 f. och Stenbeck-Wijnbladh-Nial, 5:e uppl. sid. 404.
- 2) Om inte datum för utseende av likvidator sammanfaller med bokslutsdagen.
- 3) Se lagrådets uttalande i prop. 1975:103 sid. 774.
- 4) De uppgifter som, enligt 6 kap. 1 § ÅRL, en förvaltningsberättelse alltid ska innehålla och som det inte finns några undantag för avseende bolag i likvidation är bland annat en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.
- 5) 6 kap. 5 § ÅRL anger vad den finansieringsanalys som nu inte behöver upprättas skulle ha innehållit.
- 6) Se Prop. 1975:103 sid. 499.

LEIF MALMBORG

driver sedan 1980 bolaget Aktiebolagstjänst och har bland annat uppdrag som likvidator. leif@ab.se

när **DU** vill.

www.aaro.se | 08-50 59 30 00

AARO
SYSTEMS