

LR: dom 1997-11-27, mål nr Ö 8950-97 (ref)

D 2/95

Skattemyndigheten i Stockholms län har till Kommerskollegium inkommit med en underrättelse avseende auktoriserade revisorn A-sons arbete som vald revisor i ett fastighetsbolag. Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog Kommerskollegiums ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet prövas enligt äldre bestämmelser d.v.s. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer.

Bolaget bildades i mitten av 80-talet. Verksamheten bestod inledningsvis i förvaltning av ett par små fastigheter men växte kraftigt under 1989 och 1990 till att omfatta ett stort antal fastigheter med ett bokfört värde runt 217 mkr. I årsredovisningen för 1990 redovisades hyresintäkter med drygt 12 mkr. Bolaget som drevs av ägaren hade inga anställda. A-son var revisor i bolaget från starten till det gick i konkurs februari 1992.

Skatterevision företogs i bolaget för tiden fr.o.m. den 1 januari 1990 till konkursdagen. Skattemyndigheten anför i sin underrättelse till kollegiet att bolagets räkenskapsmaterial var behäftat med så många brister och oklarheter att vare sig rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning kunde bedömas med ledning av bokföringen. Detta ledde till att skattekontrollen allvarligt försvårades. Några anmärkningar om brister i bokföringen hade inte gjorts i revisionsberättelsen för 1990. För 1991 har någon revisionsberättelse inte avgetts. På uppdrag av polisen gjordes en utvidgad utredning av bolagets bokföring av två auktoriserade revisorer. Av deras utredning framgår bl.a. att bolaget bokförde manuellt med blyerts och att man tillämpade kontantprincipen. I kolumnen för bank bokfördes transaktioner på ett flertal bankkonton. Bolaget saknade postgirokonto. Flertalet av bolagets fakturor betalades genom kontant postgiroinbetalning. I kassaboken bokfördes ett stort antal poster i "övrigt kolumnen". Ledord angavs men inte uppgift om vilka konton som skulle belastas. Ett flertal poster saknade helt hänvisning till verifikation. Detta gällde transaktioner som hyresintäkter från "vanliga" hyresgäster, fastighetsförvärv och banköverföringar. För omsättning av utlandslån, avyttring av ett kommanditbolag, förvärv dotterbolag m.fl. saknades hänvisningar delvis. Inte heller polisens utredare fann det möjligt att av bokföringen överblicka verksamhetens gång, dess resultat och ställning.

A-son har yttrat sig i ärendet och anför bl.a. följande. Antalet verifikationer var ringa i förhållande till bolagets omslutning (ca 500 st) och det var, med kunskap om bolaget, ingen svårighet att identifiera de olika transaktionerna. En medarbetare på revisionsbyrån, även denne auktoriserad revisor, framställde datamässig huvudbok och upprättade bokslut. Denne hjälpte även till med kontering av ett begränsat antal verifikationer bl.a. avseende utlandslån med kursomräkningar. Vid huvudbokföringen fördelade medarbetaren också de poster som av bolaget bokförts i kolumnen diverse huvudbokskonton. Det rörde sig i allmänhet om ombyggnadskostnader som fördelades på respektive fastighet efter bekräftelse och sanktion från bolaget. Enligt A-son hölls revisionen skild från bokslutsarbetet vilket är normalt i s.k. kombinerade uppdrag. A-son utförde sin granskning med ledning av det material som han erhöll från bolaget och medarbetaren. Bland annat utnyttjade A-son vid revisionen det avstämningsarbete som medarbetaren utfört. Bolagets resultat och ställning var lätt att bedöma med utgångspunkt i de hyresintäkter som fastigheterna gav med avdrag för driftkostnader och räntor på lånen. Redovisningen i dagboken var dock inte fullgången.

Bristerna påpekades muntligen av A-son och skriftligen av medarbetaren. Bristerna var inte av så allvarligt slag att det fanns skäl anmärka i revisionsberättelsen.

RN har tagit del av A-sons arbetsdokumentation för 1990 och 1991.

RN gör följande bedömning.

Av såväl skattemyndighetens som polisens utredningar framgår att bolagets redovisning hade allvarliga brister. Redovisningen höll uppenbarligen inte en sådan standard att den kunde förstås av tredje man.

När revisorn upptäcker brister i ett klientbolags redovisning skall han snarast möjligt påtala detta för klienten för att denne skall förmås att vidta rättelse. Rör det sig om allvarligare brister bör revisorn göra detta skriftligen. Väsentliga avvikelser från bokföringslagen och god redovisningssed skall även anmärkas i revisionsberättelsen. A-son har uppgett att han muntligen påtalat brister för klienten. Det finns emellertid inga anteckningar i hans dokumentation som stödjer hans påstående. Medarbetarens skrivelse till klienten i samband med bokslutsupprättandet ersätter inte A-sons skyldighet att agera i sin egenskap av revisor. Den kritik medarbetaren framfört är dessutom allmänt hållen och tar exempelvis inte upp användandet av kontantprincipen, att bokföringen inte gjorts fortlöpande och att den gjorts med blyerts eller att ett stort antal transaktioner bokförts under diversekontot. Bristerna är av det slaget att A-son själv borde ha agerat skriftligen och kraftfullt för att åstadkomma rättelse och, om detta inte lett till önskat resultat, anmärkt i revisionsberättelsen för 1990.

Av ingivna arbetspapper och lämnade uppgifter – bl.a. det faktum att den dagbok som använts endast innehöll ett fåtal kolumner för olika kontoslag – kan den slutsatsen dras att medarbetaren gjort korrigeringar i den löpande redovisningen i betydande omfattning. Det räkenskapsmaterial som lämnats för systematisk bearbetning på revisionsbyrån avvek således på ett inte oväsentligt sätt från de krav som ställs på sådant material i 37 § Kommerskollegiets revisorsföreskrifter för att revisionsorganet skall få biträda med bokföringen. A-son har därmed i sitt revisionsuppdrag brutit mot jävsbestämmelserna i 10 kap. 4 § första stycket 2 punkten aktiebolagslagen och Kommerskollegiets revisorsföreskrifter. Vad gäller A-sons granskningsinsatser kan konstateras att hans dokumentation är mycket knapphändig. Standardiserade checklistor som är sparsamt ifyllda finns, men såväl granskningsplan som sammanfattning av revisionen saknas. Av de kortfattade kommentarerna framgår inte vilken granskning A-son själv utfört. Vissa frågor och uppmaningar till medarbetaren samt det faktum att denne upprättat merparten av A-sons arbetspapper gör att någon annan slutsats inte kan dras, än att medarbetaren utfört det huvudsakliga granskningsarbetet. Detta innebär att A-son vid revisionen anlitat en person som inte var behörig därtill eftersom denne upprättat bolagets bokslut (10 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen).

Sammanfattningsvis finner RN att A-son trots att bolagets redovisning i väsentliga avseenden avvikit från bokföringslagens bestämmelser och god redovisningssed underlåtit att anmärka på det i revisionsberättelsen eller ens skriftligen påtala det för företagsledningen. A-son har också arbetat i strid med jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen och Kommerskollegiets revisorsföreskrifter i och med att man inom revisionsorganet i otillåten omfattning biträtt med bolagets löpande redovisning. Vidare har han i sin revision anlitat en person som inte var behörig därtill. A-son har därmed på flera sätt allvarligt åsidosatt de plikter som åvilar honom som revisor.

Med stöd av 23 § andra stycket förordningen om auktorisation och godkännande av revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Gunnar Blomberg, Anne-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall och Per Thorell. Vid den slutliga

handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus, föredragande.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 11

Dom 1997-11-27 i mål nr Ö 8950-97

A-son har överklagat beslutet och i överklagandet yrkat att den av Revisorsnämnden meddelade varningen skall undanröjas. Han har i huvudsak anfört följande. Han anser inte att det har förelegat svårigheter att bedöma rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning av den art att det hade varit motiverat att anmärka på detta i revisionsberättelsen. Sådan anmärkning föranleddes inte heller av att bolaget använt kontantprincipen eller bokfört vissa uppgifter med blyerts. Att han inte anmärkt i revisionsberättelsen innebär inte att han i alla delar ansett att bolagets bokföring har kunnat undgå kritik. Han har muntligen ställt sig bakom den av medarbetaren framförda kritiken mot bolaget. Kommerskollegiet har i sin praxis tidigare ansett det tillräckligt att muntligen framföra kritik. Eftersom bolaget hade vuxit mycket kraftigt under 1989 och 1990 var det naturligt att utvecklingen av bolagets redovisningsfunktion hade släpat efter. Det är inte regel att revisorn anmärker i revisionsberättelsen om problemen kan anses övergående.

A-son anför vidare att vad gäller korrigeringar och bokslutsåtgärder i samband med bokslut är detta uttryckligen tillåtet enligt 38 § revisorsföreskrifterna. Så länge den valde revisorn, någon som deltar i revisionen eller person överordnad revisorn inte deltar i detta arbete och klienten godkänner åtgärderna, kan dessa åtgärder utföras av den valde revisorns byrå. Angående att byrån skulle ha brutit mot 37 § revisorsföreskrifterna genom att ta emot materialet i det aktuella skicket gäller att det räcker att affärshändelsernas art framgår i klartext, vilket de också gjorde. Vidare har Revisorsnämnden förväxlat det faktum att han utnyttjat sig av det arbete medarbetaren utfört i samband med att han upprättat bokslut åt klienten med att han skulle ha anlitat samme medarbetare vid revisionen. En kombination av uppdrag är tillåten så länge bokslutsupprättaren inte är överordnad den valde revisorn. Att ett samspel mellan de olika medarbetarna sker är självfallet önskvärt med hänsyn till uppdragsgivarens kostnader för redovisning och revision.

Revisorsnämnden har i yttrande anfört i huvudsak följande. I 10 kap. 10 § aktiebolagslagen anges att revisor bl.a. skall uttala huruvida årsredovisningen upprättats enligt aktiebolagslagen. Härvid skall han beakta även den lagstiftning som aktiebolagslagen hänvisar till. Bolaget skall således i den löpande redovisningen ha följt bokföringslagen och årsbokslutet skall ha upprättats enligt god redovisningssed. Vid allvarigare fall som detta kan inte accepteras att revisorn i revisionsberättelsen inte anmärker på brister eftersom han anser dem vara övergående. Vad gäller grundbokföringsjämv gäller att de bokslutsåtgärder bokslutsupprättaren vidtagit är så omfattande att de faller utanför ramen för vad som är godtagbara rättelser av felbokföringar enligt 38 § revisorsföreskrifterna. Vad gäller anlitande av jävlig revisorsassistent är det självklart att revisorn vid sin revision skall utnyttja sig av de avstämningar bokslutsupprättaren gjort. Dock gäller att, oavsett vad revisorn tror sig veta om ett bokslut och den som upprättat det, det är hans skyldighet att utföra fördjupade kontroller för att förvissa sig om att redovisningen är riktig. Omständigheterna i det aktuella fallet, avsaknad av intern kontroll och bristfällig bokföring, borde dessutom ha föranlett A-son att vidta egna granskningsåtgärder utöver vad som normalt kan anses befogat. Att A-son skulle ha gjort mer än några få egna granskningsåtgärder framkommer inte.

A-son har i yttrande hänvisat till Föreningen Auktoriserade Revisorers publikation FAR INFO nr 5 /1996, där förande av kolumndagbok med ledord för klassificeringen av de olika transaktionerna har ansetts tillräckligt för att uppfylla kraven på grundbokföring enligt bokföringslagen. Han har, utöver att ha gått igenom materialet från medarbetaren, självfallet

granskat material direkt från bolaget. Påståendet att han överlåtit revisionsarbete på den medarbetare som biträdde bolaget är således felaktigt.

Länsrätten har bifallit överklagandet och undanröjt Revisorsnämndens beslut att meddela A-son varning. Som skäl har anförts bl a följande.

Av 23 § andra stycket revisorsförordningen framgår att om en revisor åsidosätter de plikter som åvilar honom som revisor, får varning meddelas honom.

Av 10 kap. 10 § aktiebolagslagen framgår att revisorerna för varje räkenskapsår skall avge revisionsberättelse till bolagsstämman. Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt aktiebolagslagen och därmed, indirekt, enligt bokföringslagen och god redovisningssed.

Av 10 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen framgår att revisor vid revision inte får anlita någon som inte enligt första eller andra stycket är behörig att vara revisor. Av första stycket framgår att den kan inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring.

Av 37 § revisorsföreskrifterna (KFS 1986:8) som alltjämt gäller framgår att i de fall revisionsorganet biträder vid bokföringen skall följande krav vara uppfyllda i fråga om bokföringsmaterial som tillställs revisionsorganet för systematisk bearbetning:

1. alla affärshändelser skall vara dokumenterade med verifikationer som uppfyller kraven i 5 § bokföringslagen,

2. affärshändelserna skall vara konterade eller på annat sätt klassificerade genom notering i verifikation, grundbok eller dylikt och

3. affärshändelserna skall ha införts i grundbok eller dylikt.

Av 38 § revisorsföreskrifterna framgår att rättelser av felbokföringar samt bokföringsåtgärder i samband med bokslut får utföras inom revisionsorganet om det sker av annan än revisorn, någon som deltar i revisionen eller person som är överordnad revisorn.

Av utredningen i målet framgår i huvudsak följande. Det granskade bolaget bildades i mitten av 1980-talet. Verksamheten bestod inledningsvis av förvaltning av ett par små fastigheter men växte kraftigt under 1989 och 1990 till att omfatta ett stort antal fastigheter med ett bokfört värde runt 217 mkr. I årsredovisningen för 1990 redovisades hyresintäkter med drygt 12 mkr. Bolaget, som drevs av ägaren, hade inga anställda. A-son var revisor i bolaget från starten intill dess att det, efter egen ansökan, försattes i konkurs den 20 februari 1992. Bolagets grundbokföring har gjorts löpande i en kassabok/dagbok. Huvudbokföring har två gånger per år sammanställts av revisionsbyrå. Behjälplig har varit en auktoriserad revisor anställd vid samma revisionsbyrå som A-son, M. B-son. I huvudbokföringen har intäkter och kostnader periodiserats.

I samband med bolagets konkurs har, på uppdrag av X-stads polisdistrikt, två auktoriserade revisorer utfört en utvidgad utredning i förhållande till den utredning som utförts på uppdrag av konkursförvaltaren. Av den utvidgade utredningen framgår i huvudsak följande. Bolagets redovisning har varit manuell och noteringar i kassabok för 1990 och 1991 har skett med blyerts. I kolumnen "Bank" bokfördes transaktioner på ett flertal bankkonton. För uppgifter som bokfördes i "övrigt"-kolumnen angavs endast ledord och inte uppgift om vilket konto som skulle belastas. Ett flertal poster saknade hänvisning till verifikation eller uppgift om vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen. Bl.a. gällde detta samtliga hyresintäkter från "vanliga hyresgäster", ett flertal in-teckningskostnader, omsättning av utlandslån med mycket stora belopp, samtliga fastighetsförvärv, avyttring av kommanditibolag för mycket stort belopp, samtliga banköverföringar och förvärv av dotterbolag för mycket stort belopp. Bolaget har tillämpat kontantprincipen och har bokfört vid betalning. Kassaboken för 1990 synes inte vara avslutad. De två auktoriserade revisorerna anser sammanfattningsvis att bokföringsskyldigheten i bolaget inte har skett i överensstämmelse med bokföringslagen och god revisionssed. Bokföringen har inte gjort det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning.

Av brev undertecknat av M. till bolaget framgår att denne har gått igenom och justerat vissa bitar av bolagets bokföring. Av en odaterad och ej underskriven skrivelse framgår att

bolagets bokföringsrutiner måste utvecklas. Exemplifiering görs i tre olika avseenden, bl.a. att samtliga bokförda poster måste numreras och att verifikationer måste finnas.

A-son har den 15 juni 1991 avgett sin sista revisionsberättelse för bolaget, avseende räkenskapsåret 1990. Av revisionsberättelsen framgår att bolaget upprättat kontrollbalansräkning med en fastighetsvärderares bedömning som grund. A-son har anmärkt på att delar av fastighetsbeståndet vid ett senare tillfälle av en annan värderingsman har värderats lägre.

Bolagets företagsledare har av X-stads tingsrätt, bl.a. för bokföringsbrott. Även X Hovrätt har dömt företagsledaren för bokföringsbrott, främst för sådant som förevarit efter 1990. Både tingsrätten och hovrätten har härvid anfört bl.a. att det är uppenbart att bokföringslagen inte medger bokföring enligt kontantprincipen i rörelser med så stor omslutning som den förevarande. Dessutom upprättades inte huvudbokföring oftare än två gånger per år. Det har även konstaterats att den tidigaste tidpunkt bolaget kan sägas ha varit på obestånd var i juni/juli 1991.

Länsrättens bedömning

Bolaget har, i och med att blyertsskrift har använts, inte på ett varaktigt sätt upprättat grundbokföringen. Vidare har, trots rörelsens stora omslutning, kontantprincipen använts i grundbokföringen. Bolaget har även i flera fall i grundbokföringen underlåtit att hänvisa till verifikationer samt har upprättat huvudbokföring endast två gånger per år. Enligt länsrättens bedömning måste, med hänsyn till rörelsens omfattning, krävas med betydligt tätare mellanrum upprättad huvudbokföring för att kompensera ovan nämnda brister i grundbokföringen. Bolaget har i sin redovisning således brutit mot bokföringslagen och god redovisningssed.

När en revisor upptäcker brister i ett klientbolags redovisning skall han påtala detta för klienten så att denne skall förmås att vidta rättelse. Väsentliga avvikelser från bokföringslagen och god redovisningssed skall även anmärkas i revisionsberättelsen. A-son har uppgivit att han muntligen vid ett flertal tillfällen har påtalat bristerna för sin klient. Han har också muntligen ställt sig bakom sin medarbetares skrivelse till klientbolaget. Det finns emellertid inga anteckningar i hans dokumentation som stödjer hans påstående. Dessutom är den av medarbetaren upprättade skrivelsen endast allmänt hållen. Länsrätten delar Revisorsnämndens bedömning att A-son själv borde ha agerat skriftligen för att åstadkomma rättelse och, om detta inte lett till önskat resultat, anmärkt i revisionsberättelsen för 1990. A-son har emellertid uppgivit att han haft anledning att räkna med att klienten skulle förbättra sina rutiner i enlighet med hans och medarbetarens anvisningar och att detta är skälet till att ingen anmärkning gjordes i revisionsberättelsen. Länsrätten finner att, även om A-son måste anses ha åsidosatt sina plikter som revisor, försummelsen inte framstår som så allvarlig att den ensam bör medföra varning.

Vad gäller frågan om A-son i sitt revisionsuppdrag brutit mot jävsbestämmelsen i aktiebolagslagen 10 kap. 4 § första stycket 2 gör länsrätten följande bedömning. Angående grundbokföringsjäv ställs i 37 § revisorsföreskrifterna krav på det bokföringsmaterial som tillställs revisionsorganet för systematisk bearbetning. Av nämnda bestämmelse framgår att det är tillräckligt att affärshändelserna är klassificerade genom notering i t.ex. grundboken. Osäkerhet råder om huruvida klassificering kan anses innebära att, såsom i förevarande fall, s.k. grovkontering, där affärshändelsernas art anges i klartext, är tillräckligt för att uppfylla kraven i 37 § revisorsföreskrifterna. Mot denna bakgrund anser länsrätten det inte vara klarlagt att A-son i denna del har åsidosatt de plikter som åvilar honom som revisor.

Slutligen gör länsrätten följande bedömning vad gäller frågan om A-son anlitat någon i revisionsarbetet som inte varit behörig att vara revisor. Länsrätten finner inte klarlagt annat än att A-son själv granskat såväl det material som bolaget levererat som det bokslut som upprättats av medarbetaren. Att den som utfört rättelser av felbokföringar samt bokföringsåtgärder i samband med bokslut skulle ha deltagit i revisionen kan med andra ord

inte konstateras. Länsrätten finner alltså inte heller att det visats att A-son åsidosatt sina plikter som revisor i detta avseende. Överklagandet skall således bifallas.