

LR: dom 1997-06-27, mål nr Ö 19916-96

D 31/96

Kommerskollegium (KK) har mottagit handlingar från Åklagarmyndigheten i X beträffande godkände revisorn A-son. Det översända materialet utgörs av en ansökan om stämning, enligt vilken bl.a. A-son åtalas för medhjälp till bokföringsbrott (grovt brott), samt fyra förundersökningsprotokoll. A-son har i skrivelse till KK yttrat sig över innehållet i dessa handlingar. Åtalet ogillades i alla delar av tingsrätten. Åklagaren överklagade domen i vissa delar men återkallade därefter överklagandet beträffande A-son i samband med huvudförhandling i hovrätten. Tingsrättens dom och protokoll från huvudförhandling i hovrätten har getts in till KK.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av godkännandet.

Av handlingarna framgår bl.a. följande.

A-son har under räkenskapsåret 1990/91 varit vald revisor i ett aktiebolag som per bokslutsdagen, den 31 augusti 1991, uppvisade en rörelseförlust om drygt tre miljoner kr. Med anledning av det dåliga resultatet fördes diskussioner mellan företagsledningen, A-son, bolagets förre revisor samt bolagets redovisningskonsult. Det konstaterades därvid att bolaget behövde ett tillskott om 2,1 miljoner kr för att överleva. Olika lösningar föreslogs, bl.a. att företagsledaren skulle tillskjuta beloppet genom aktieägartillskott. Företagsledaren förklarade sig vara beredd härtill. Eftersom hans tillgångar var bundna skulle han dock bli tvungen att låna beloppet. Detta förhållande bedömdes i och för sig inte utgöra något problem. Företagsledaren var nämligen hälftenägare till den fastighet i vilken bolaget bedrev sin verksamhet. Fastigheten som var värderad till ca 12 miljoner kr var endast belånad till ca 4 miljoner kr. I detta sammanhang erinrade sig emellertid företagsledaren att bolaget utfört omfattande arbeten på fastigheten som inte fakturerats fastighetsägarna. Med anledning härav valdes slutligen en lösning som innebar att en post om 2,1 miljoner kr bokfördes som pågående arbeten. Företagsledaren åtog sig att omgående ordna ett banklån varefter bolaget skulle utställa en faktura på beloppet. Hela detta upplägg villkorades av att banken beviljade lånet och att den andra hälftenägaren i fastigheten lämnade sitt samtycke. I annat fall skulle bokslutet rivas upp och göras om. Enligt A-son färdigställdes och undertecknades årsredovisningen, varpå han, av praktiska skäl eftersom alla ändå var samlade, lämnade sin revisorspåteckning och undertecknade en ren revisionsberättelse. Han bedömde inte detta medföra någon risk. Villkoren med banklånet och den andra delägarens samtycke såg han närmast som en formalitet. Bokslutet var emellertid endast att anse som preliminärt. Ordinarie bolagsstämma skulle inte hållas och handlingarna inte visas för utomstående förrän villkoren uppfyllts. Företagsledaren fick så småningom negativa besked från såväl banken som den andra delägaren. Resultatet blev att bolaget på egen begäran försattes i konkurs.

Åklagaren har gjort gällande att uppbokningen av 2,1 miljoner kr under pågående arbeten har varit en "luftpost".

Under förundersökningen har flera förhör hållits med bl.a. företagsledaren, A-son och bolagets redovisningskonsult. Vid förhören har dessa enligt förhørsprotokollen uppgivit bl.a. följande.

Företagsledaren: "Det är egentligen inget pågående arbete utan en tänkt upplåning på fastigheten."

A-son: "Man kan i och för sig säga att det är en luftpost, eftersom vi saknar ordentligt underlag. Men jag betraktar det som ett aktieägartillskott med dom villkoren att pengarna skulle betalas in efter att han fått ett lån i banken. Om inte detta blivit effektuerat, skulle bokslutet rivas upp."

Redovisningskonsulten har uppgett att han aldrig upplevt att de 2,1 miljoner kronorna avsåg odebiterat arbete. Han har uppfattat det hela som en konstruktion för att rädda bokslutet. Det var ingen reell fordran på ägarna utan beloppet återfördes i samband med konkursen.

Vid huvudförhandling i tingsrätten har företagsledaren och bolagets förre revisor förklarat att bolaget utfört en hel del arbeten på fastigheten. I hyreskontraktet hade emellertid avtalats att bolaget skulle svara för alla reparationer av fastigheten. Bolaget betalade i gengäld en lägre hyra än vad som annars skulle ha varit fallet. Detta var anledningen till att arbetena inte fakturerats tidigare. För att nu kunna göra fordringen gällande krävdes samtycke från den andra delägaren eftersom konstruktionen innebar att hyresavtalet måste skrivas om med en högre hyra för bolaget.

A-son har förutom vad som redan framgått anført bl.a. följande.

Han hade att ta ställning till om posten på 2,1 miljoner kr var balansgill. Eftersom företagsledaren, i sin egenskap av fastighetsägare, bekräftat beloppet externt och, i sin egenskap av styrelseledamot, godkänt balansräkningen med däri intagen fordran på sig själv som fastighetsägare ansåg han sig kunna godta balansräkningen. Företagsledaren hade dessutom en privat förmögenhet om ca 15 miljoner kr. Storleken på posten tillkommande arbeten kan inte vara avgörande eftersom parterna var överens om priset. En av anledningarna till att beloppet bokfördes som pågående arbeten var att detta alternativ möjliggjorde en önskad delning av ägandet i den berörda fastigheten. Han hade en överenskommelse med företagsledaren om att bokslutet skulle rivas upp om betalningen av 2,1 miljoner kr till bolaget inte fullföljdes. Han fick dock inte kännedom om att villkoret inte uppfyllts förrän konkursen var ett faktum. Årsredovisningen undertecknades den 25 november 1991. Bolaget försattes i konkurs den 5 februari 1992. Årsredovisningen har inte varit offentlig från bokslutsdagen fram till konkursen. Den har heller inte visats för någon utomstående.

RN gör följande bedömning.

Det är ostridigt att A-son deltagit i de diskussioner och känt till de omständigheter som lett till att 2,1 miljoner kr bokförts som pågående arbeten samt att han undertecknat årsredovisningen och sin revisionsberättelse trots att bokslutet, enligt hans egen uppfattning, endast var preliminärt.

Av A-sons egna uppgifter i ärendet framgår att det inte varit fråga om något pågående arbete i egentlig mening utan att innebörden av det beskrivna förfarandet varit att företagsledaren skulle skjuta till pengar i form av ett aktieägartillskott. Att under sådana förhållanden redovisa den tänkta transaktionen under rubriken pågående arbeten strider mot god redovisningssed. Förfarandet har dessutom medfört att bokslutet gett en missvisande bild av bolagets verksamhet och ställning. Detta inte minst mot bakgrund av vad företagsledaren och den förre revisorn uppgett inför tingsrätten, nämligen att bolaget med den valda konstruktionen skulle få vidkännas högre hyreskostnader.

En kvalificerad revisor bör, i en situation som denna, aktivt verka för att klientens redovisning blir rättvisande. A-son borde ha insett att även under förutsättning att de villkor uppfylldes, som enligt hans uppfattning endast var att betrakta som formaliteter, så skulle årsredovisningen inte ge en rättvisande bild av bolagets ställning.

RN finner det vidare allvarligt att A-son gjort revisorspåteckning och lämnat i från sig sin revisionsberättelse innan bokslutet var definitivt. Hans förklaring att handlingarna inte

skulle visas för någon utomstående innan dess utgör inte någon godtagbar ursäkt. Det förhållandet att en revisor påtecknar årsredovisningen och lämnar i från sig en undertecknad revisionsberättelse trots att bokslutet omfattar en väsentlig post som inte är definitiv innebär i sig, redan med beaktande av risken för att handlingarna missbrukas, ett allvarligt åsidosättande av god revisionssed.

RN finner att A-son på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Anne-Charlotte Eggwertz, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har dessutom närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.