

LR: dom 1998-02-11, mål nr Ö 6321-97

KamR: beslut att ej meddela PT, 1999-05-31, mål nr 2123-1998

RegR: beslut att ej meddela PT, 2002-01-30, mål nr 4663-1999

## D 12/97

Kommerskollegium (KK) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son. Anmälaren förvärvade i september 1992 ett aktiebolag verksamt inom resebyråbranschen (resebyrån) i vilket A-son var vald revisor. Till grund för överlåtelsen låg resebyråns reviderade årsredovisning per den 30 juni 1992. A-sons revisionsberättelse innehöll inga anmärkningar. Säljaren bedrev likartad verksamhet i ytterligare ett antal bolag. Också i dessa bolag var A-son revisor. Verksamheten i två av de närstående bolagen utövades i samma lokaler som verksamheten i resebyrån. Anmälarens kritik mot A-son avser främst dennes revisionsinsats i resebyrån men berör även ett av de närstående bolagen. Både resebyrån och detta närstående bolag försattes i konkurs i april 1993.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser 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 § revisorsförordningen kan komma i fråga är varning eller upphävande av auktorisationen.

Anmälaren har anfört bl.a. följande.

Ett par månader efter förvärvet uppkom anledning att anta att resebyråns ställning inte överensstämde med vad som framgick av årsredovisningen per den 30 juni 1992. Anmälaren gav då en bokföringsbyrå i uppdrag att gå igenom räkenskaperna. Utredningen visade att resebyråns ställning vid utgången av räkenskapsåret 1991/92 var ca. 430 000 kr sämre än vad som redovisats. Därefter har även framkommit att resebyråns väsentligaste tillgång, hyresrätten till den lokal vari verksamheten bedrevs och som redovisats till ett värde av 700 000 kr, inte tillhörde byrån. Enligt resebyråns årsredovisning förvärvades hyresrätten under det aktuella räkenskapsåret. Säljare var det närstående bolaget. Hyresrätten överfördes emellertid inte till resebyrån och hyresvärden godkände inte heller överlåtelsen. Hyresvärden ställde ut hyresavierna på det närstående bolaget fram till och med konkursutbrottet i april 1993 och har därefter bevakat obetalda hyresfordringar i detta bolags konkursbo. Vidare har konkursförvaltarna i såväl resebyrån som det närstående bolaget i sina förvaltarberättelser riktat kritik mot redovisningen. Enligt konkursförvaltarna har bolagen använt kontantmetoden vid redovisningen vilket med hänsyn till omsättningen inte varit förenligt med god redovisningssed. Konkursförvaltaren i det närstående bolaget har därutöver bl.a. påtalat att sammanblandning skett av rörelserna samt att ett stort antal verifikationer inte uppfyller kraven i 5 § bokföringslagen (1976:125).

A-son har anfört bl.a. följande.

En tid efter överlåtelsen av resebyrån tvingades byråns nye VD att avgå efter en tvist med huvudägaren. I samband därmed framställdes också anspråk mot säljaren. I syfte att finna stöd för sina krav gav huvudägaren en bokföringsbyrå i uppdrag att utreda resebyråns ekonomiska ställning. Utredningen måste således betraktas som en partsinlaga. Utredningen har varit föremål för diskussioner mellan parterna varvid det konstaterats att den varit behäftad med betydande fel och brister. Det stämmer inte att resebyråns ställning var 430 000 kr sämre än vad som redovisades i årsbokslutet. En närmare granskning har visat att den totala skillnaden uppgick till knappt 40 000 kr.

Hyresrätten ägdes av resebyrån vid utgången av räkenskapsåret 1991/92. Avtal förelåg mellan parterna och hyresvärden hade muntligen godkänt överlåtelsen. Godkännandet har därefter även verifierats skriftligen. Vid sin granskning av årsredovisningen hade A-son tillgång till det skriftliga överlåtelseavtalet i undertecknad form samt en anteckning om att hyresvärden godkänt överlåtelsen. Företagsledaren tillika säljaren uppgav att godkännandet hade lämnats av en intendent anställd hos hyresvärden. A-son kände till att intendenten hade förvaltaransvaret för fastigheten och att denne vid tidigare liknande överlåtelser lämnat godkännande på samma sätt. A-son ansåg sig därför kunna godta uppgiften om att godkännande förelåg. Han har emellertid därefter påtalat för parterna att godkännandet borde bekräftas skriftligen.

Vad beträffar kritiken från konkursförvaltarna så praktiserades i charterresebranschen, som var resebyråns huvudsakliga verksamhetsområde, ett direktfaktureringsystem vilket medförde att en strikt faktureringsprincip var svår att tillämpa. Systemet innebar att researrangörerna inte fakturerade återförsäljarna utan reskunden direkt. Återförsäljarna erhöll endast sammanställningar per avresedagen. Provisionstillgodohavanden presenterades inte som kreditfakturer utan i form av listor. Mot bakgrund av dessa speciella förhållanden befanns det ändamålsenligt att organisera den löpande bokföringen som en kombination av kontant- och faktureringsmetoden. Kontantmetoden löpande under året och faktureringsmetoden i samband med årsbokslutet. Problemen med avräkning mellan resebyrån och närstående bolag uppstod under 1990–1991 i samband med att de kompetenta personer som tidigare skött bokföringen ersattes av ny mindre erfaren personal. A-son påtalade att redovisningen i vissa delar var bristfällig. Han upprättade bl.a. en revisionspromemoria till styrelsen i samband med granskningen av det närstående bolagets räkenskaper år 1991. I promemorian framförde han kritik mot bl.a. avstämning av vissa väsentliga konton, sammanblandning av transaktioner mellan de närstående bolagen samt bristfälligt utformade bokföringsorder.

RN som har haft tillgång till A-sons dokumentation avseende uppdraget i resebyrån år 1991/92 gör följande bedömning.

Enligt bokföringslagen (1976:125; BFL) skall alla affärshändelser bokföras löpande, kronologiskt och systematiskt. Av 8 § tredje stycket BFL framgår dock att bokföring av fakturor hos näringsidkare med mindre omfattande verksamhet kan få uppskjutas till dess fakturan betalas (kontantmetoden). I förarbetena till BFL har det uppdragits åt Bokföringsnämnden (BFN) att precisera de krav som praktiskt måste ställas vid tillämpningen av denna undantagsregel. BFN har därvid uttalat att kontantmetoden får tillämpas av näringsidkare, vars årliga bruttoomsättningssumma exklusive mervärdesskatt normalt understiger ett gränslöpp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Även annan näringsidkare får dock använda kontantmetoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgår till större belopp (BFN R 6). RN finner ingen anledning att avvika från denna bedömning. I förevarande ärende har konkursförvaltarna gjort gällande att såväl resebyrån som det närstående bolaget tillämpat kontantmetoden i strid med god redovisningssed. Av resebyråns årsredovisning för år 1991/92 framgår att byråns omsättning detta år uppgick till över 14 miljoner kr. RN finner det uteslutet att den ovan nämnda undantagsregeln varit tillämplig. Att under sådana omständigheter använda kontantmetoden, renodlad eller i kombination med annan redovisningsmetod, kan enligt RNs uppfattning inte anses vara förenligt med god redovisningssed. A-son borde i egenskap av revisor ha påtalat detta.

Av A-sons uppgifter och av hans dokumentation framgår att det förhållandet att flera närstående bolag bedrivit verksamhet i samma lokaler och med i stor utsträckning samma personal har medfört problem. Affärshändelser har sammanblandats vilket i sin tur lett till svårigheter med avstämningsarbetet. I sin dokumentation har A-son antecknat att avstämning

av konton med närstående bolag alltid varit ett problem. A-son har också i samband med revisionen av såväl resebyrån som det närstående bolaget noterat att en hel del bokföringsorder inte kan tydas utan förklaring eller hjälp. Av A-sons anteckningar kan vidare utläsas att han påtalat nu nämnda brister för företagets ledning dels muntligen dels genom skriftliga revisionspromemorior till bolagen. A-son har åberopat en promemoria till det närstående bolaget i samband med granskningen av redovisningen för år 1991. I dokumentationen återfinns även en promemoria till resebyrån daterad i september 1992 i vilken A-son påtalat väsentligen samma brister som i promemorian till det närstående bolaget. RN konstaterar att allvarliga brister i bolagens redovisning förelegat under en längre tid och att rättelse, trots påpekanden från revisorn, uppenbarligen inte vidtagits. När det gäller A-sons granskning av resebyrån år 1991/92 skall även vägas in att byrån i strid med god redovisningssed tillämpat kontantmetoden. RN anser sammantaget att bristerna i resebyråns redovisning varit så allvarliga att A-son borde ha anmärkt i sin revisionsberättelse vid revisionen av byrån räkenskapsåret 1991/92.

Vad beträffar lokalhyresrätten, som enligt årsredovisningen utgjorde resebyråns mest värdefulla tillgång, finner RN att det ålegat A-son att genom självständig granskning förvissa sig om att hyresvärden lämnat sitt godkännande till överlåtelsen. Att förlita sig på hyresrättsinnehavarens uppgift om att värden muntligen lämnat sitt godkännande till överlåtelsen kan inte anses utgöra en tillräcklig kontrollåtgärd. Det sagda gäller oavsett huruvida hyresvärden faktiskt lämnat något muntligt godkännande eller ej. A-son har genom sin underlåtenhet härvidlag åsidosatt god revisionssed.

RN kan inte med det material nämnden haft att tillgå uttala sig om hur stor avvikelser var mellan resebyråns redovisade och verkliga ställning vid utgången av räkenskapsåret 1991/92.

Sammanfattningsvis finner RN att A-son allvarligt åsidosatt sina plikter som revisor genom att inte på ett tillförlitligt sätt kontrollera att hyresvärden lämnat sitt godkännande till överlåtelsen av hyresrätten till lokalen, inte påtala att bolagen i strid med god redovisningssed tillämpat kontantmetoden samt att inte anmärka i revisionsberättelsen på allvarliga brister i resebyråns redovisning räkenskapsåret 1991/92. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Lena Abjörner, Siv Björs, Anne-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.