

D 23/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från Ekobrottsmyndigheten, Västra Avdelningen, avseende auktoriserade revisorn A-son. Vid Ekobrottsmyndighetens utredning av bokföringsbrott och oredlighet mot borgenärer jämte medhjälp till det senare brottet har konstaterats att A-son varit revisor i två i utredningen förekommande aktiebolag. Anmälan till RN gäller A-sons uppdrag som vald revisor dels räkenskapsåret 1999/2000 i K-bolaget, dels räkenskapsåren 1998/99 och 1999/2000 i R-bolaget. Räkenskapsåret löpte i båda bolagen 1 juli–30 juni.

K-bolaget

Av anmälan och övriga handlingar framgår följande. K-bolagets registrerade verksamhet har bl.a. varit att bedriva handel med värdepapper och utföra konsultationer inom företagsekonomi. Omsättningen uppgick det aktuella räkenskapsåret till 530 000 kr och balansomslutningen till knappt 4,7 mnkr. Ekobrottsmyndighetens utredning har avsett två personer varav den ena har varit ensam aktieägare och ende styrelseledamot i bolaget och den andre, hennes man (nedan kallad bolagets företrädare), inte har haft någon formell funktion i bolaget men de facto har företrätt detsamma. Den senare försattes i personlig konkurs den 1 september 2000. I bolaget har under räkenskapsåret 1999/2000 bokförts 53 transaktioner med nio bokföringsorder som underlag, av vilka varken transaktionens syfte, innebörd eller motpart har framgått. Transaktionerna avser bland annat in- och utbetalningar att hänföra till en i bolaget bokförd långfristig skuld om 4,6 mnkr. Enligt Ekobrottsmyndigheten har den bokförda skulden härrört från bolagets företrädare som, innan han försattes i personlig konkurs, genom att tillföra bolaget medel har försökt att undanhålla dessa från sina borgenärer. A-son anmärkte i sin revisionsberättelse för 1999/2000 på ett förbjudet lån om 72 800 kr men i övrigt var revisionsberättelsen ren. Han har efter revisionen av räkenskapsåret 1999/2000 av sagt sig uppdraget som bolagets revisor. Den revisor som efterträdde honom har i sin revisionsberättelse för efterföljande räkenskapsår anmärkt på en rad omständigheter och har, på grund av oklarheter kring ovan angivna skuld, varken kunnat tillstyrka eller avstyrka bolagets resultaträkning och balansräkning och har inte heller kunnat tillstyrka att bolagets ställföreträdare beviljades ansvarsfrihet. Hon har vidare anmält bolagets ställföreträdare till Ekobrottsmyndigheten. Enligt myndigheten hade A-son att ta ställning till i princip samma brister i bokföringen som sin efterträdare.

A-son har uppgett följande. Han hade vid revisionstillfället i januari 2001 ingen anledning att misstänka att bolagets företrädare hade begått brottsliga handlingar, vare sig i eller utanför bolagets verksamhet. Hans efterträdare hade ett väsentligt bättre beslutsunderlag för sitt ställningstagande än han själv hade haft eftersom styrelseledamoten och bolagets företrädare var föremål för polisutredning när den senare revisorn undertecknade sin revisionsberättelse i januari 2002. Angående den långfristiga skuld som upptagits i bolagets bokföring, har han vid sin granskning därav funnit en rad anmärkningsvärda omständigheter som föranlett hans vidare efterforskningar. Han fick inte del av låne- och amorteringsaviser, men har vid sin granskning av kontokuranter från bank kunnat konstatera att in- och utbetalningar gav ett saldo som netto motsvarade bokfört skuldbelopp om 4,6 mnkr. För att få extern bekräftelse på skulden genom engagemangsbesked tillskrev A-son det bolag på Jersey som enligt uppgift från bolagets företrädare skulle ha förmedlat lånet men försändelsen returnerades av den lokala posten med

uppgift att adressaten inte fanns på den angivna adressen. Han tog dock del av en lånebekräftelse från ett bolag på Jersey som enligt innehållet skulle ha förmedlat ett lån på GBP 500 000. Den angivna lånesumman skulle enligt balansdagens växelkurs¹ ha motsvarat nära 7 mnkr. Bolagets företrädare uppgav emellertid att växelkursen skulle vara tio kronor, vilket verifierades i en skriftlig bekräftelse från den uppgivna låneförmedlaren. Dessutom skulle 400 000 kr ha eftergivits genom muntlig överenskommelse, som ett villkorat tillskott till bolaget, vilket också bekräftades skriftligen av bolaget på Jersey. Utan tillskottet skulle bolagets eget kapital ha varit förbrukat till mer än hälften. Vidare framgick att lånet löpte utan ränta eller säkerhet och enligt företrädaren skulle långgivarens ersättning bestå i att den senare skulle erhålla 50 procent av kommande aktievinster. Företrädarens uppgifter bekräftades av skriftliga intyg från det bolag som förmedlat lånet. Trots svårigheterna att få kontakt med långgivaren samt de ovanligt förmånliga lånevillkoren blev A-sons slutsats att han inte, med hänsyn till att bokförda belopp hade tillförts bolaget och att han hade tagit del av externa bekräftelser avseende skulden, kunde konstatera att det inte existerade en skuld. Därför ansåg han sig inte ha anledning att anmärka på den långfristiga skulden i revisionsberättelsen och han kunde heller inte annat än att tillstyrka fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen. Det fanns därmed inte heller någon anledning att avstyrka beviljandet av ansvarsfrihet för styrelseledamoten. Angående bristerna i bolagets bokföring i allmänhet så har han påtalat dessa för bolagets företrädare muntligen och skriftligen i en promemoria till styrelsen, varvid han påpekat att styrelsen är ansvarig för att bokföringen sker i enlighet med bokföringslagen. Han har dock inte bedömt bristerna som så grova att de har föranlett honom att göra en anmärkning i revisionsberättelsen eftersom han vid sin granskning kunnat härleda och bedöma transaktionerna utifrån underlag och därmed löpande kunnat följa bolagets resultat och ställning. Han var endast vald till revisor för bolaget på ett år och bestämde sig med hänsyn till omständigheterna kring den bokförda skulden och olustkänslor i samband därmed att inte ställa upp till omval.

R-bolaget

Av handlingar i ärendet framgår bl.a. att åtal för bokföringsbrott väckts mot K-bolagets företrädare, som även var ende ägare och styrelseledamot i R-bolaget.

Av stämningsansökan framgår följande. Enligt Ekobrottsmyndigheten har underlag för ett flertal av bolagets transaktioner saknats och bokföringen har räkenskapsåret 1998/99 bestått av två bokföringsorder avseende 14 transaktioner och räkenskapsåret 1999/2000 av tre bokföringsorder avseende tio transaktioner. Bokföringsorderna har inte hänvisat till någon originalhandling och textinnehållet har varit så bristfälligt att det inte har framgått vem som varit bolagets motpart, när transaktionerna har ägt rum eller om en kontering avser en eller flera transaktioner.

A-son har anfört följande. Bokföringen i R-bolaget var bristfällig, men antalet transaktioner var ringa. Han har vidare efter kontakt med bolagets företrädare fått del av underlag och bedömt posterna som rimliga. Han har med dessa kompletterande uppgifter kunnat följa bolagets resultat och ställning. Han har dock i en skriftlig promemoria efter revisionen av respektive räkenskapsår påpekat bristerna i bokföringen för bolagets styrelse. Med hänsyn till den tveksamhet som han kände inför uppdraget i K-bolaget, valde han efter revisionen av räkenskapsåret 1999/2000 att avgå även från sitt uppdrag som vald revisor i R-bolaget.

Revisorsnämnden, som tagit del av A-sons dokumentation, gör följande bedömning.

¹ Växelkursen var då enligt RN:s uppgifter SEK 13,32.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande mot en revisor på grund av åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärende 1995 års lag.

Vid genomgång av A-sons dokumentation avseende K-bolaget samt handlingar som åklagaren bifogat stämningsansökan, mot vilka A-son inte har haft något att erinra, har RN noterat följande. Det framgår att A-son har vidtagit relativt omfattande åtgärder för att få tillfredsställande underlag beträffande skulden och dess villkor. Enligt granskningsanteckningarna förefaller han ha tvekat inför accepterandet av posten på grund av att "det inte går att följa de enskilda transaktionerna mot underlag för lån/amortering utan endast mot en totalavstämning av dokument från långgivaren." Han har inte fått del av någon lånehandling utan endast av en handling, avfattad på bristfällig engelska och undertecknad av en person med ett svenskt namn, vari intygas att ett bolag med en engelsk firma har förmedlat ett lån till bolaget från en ej namngiven långgivare. Från bolagets företrädare har A-son fått uppgift om att det rör sig om ett Jerseyregistrerat bolag, men han har inte lyckats nå detta bolag på den adress som bolagets företrädare har angivit. Någon information om den person som undertecknat bekräftelsen eller dennes funktion i det Jerseybaserade bolaget finns inte i A-sons dokumentation. Bekräftelsen innehåller heller inte någon information om det Jerseybaserade bolaget, förutom dess firma, och inte heller några uppgifter om den egentlige långgivaren. Enligt A-sons anteckningar har han noterat de ovanligt förmånliga lånevillkoren samt i samband därmed ställt sig frågan om det kunde "röra sig om ett lån från ägaren själv". Det noteras vidare att A-son har ställt relevanta frågor till bolagets företrädare, angående exempelvis växelkurs samt ställd säkerhet, vilka denne har besvarat. Bolagets företrädare har därefter även överlämnat skriftliga, delvis sinsemellan motstridiga, bekräftelser på sina svar från det Jerseybaserade bolaget.

Enligt 10 kap. 38-40 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) har en revisor skyldighet att anmäla misstanke om brott till polismyndighet eller åklagare, om han finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland penninghäleri enligt 9 kap. 6 a § brottsbalken samt oredlighet mot borgenärer enligt 11 kap. 1 § brottsbalken. Penningmedel som tillförs ett bolag utan att dess ursprung kan fastställas ger anledning till misstanke att något av nämnda brott kan ha begåtts. Enligt RN:s mening borde de iakttagelser som A-son gjorde vid sin granskning av den långfristiga skulden samt att han inte fick del av en skuldförbindelse eller kunde få direkt extern bekräftelse av skulden, ha föranlett honom att göra sådana överväganden. Till detta kommer den bristfälliga bokföringen i bolaget. För det fall att A-son inte själv ansåg sig kunna avgöra om anledning fanns att vidta de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna, borde han ha rådgjort med någon juridiskt sakkunnig därom. Sammantaget kan det emellertid inte anses utrett att A-son haft skyldighet att anmäla misstanke om brott. Inte desto mindre skulle den osäkerhet, som A-son kände inför skuldens ursprung, jämte de villkor på vilka långgivningen och eftergiften av en del av lånet uppgavs ha skett, ha kommit till uttryck i en anmärkning i revisionsberättelsen. A-son skulle således med hänsyn till osäkerheten avseende den långfristiga skulden inte ha tillstyrkt fastställande av balansräkningen och resultaträkningen. Genom att underlåta att vidta någon åtgärd trots att han inte fått tillfredsställande underlag angående skuldens ursprung och genom att tillstyrka fastställandet av balansräkningen och resultaträkningen har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor för

bolaget. Härtill kommer att bokföringen i bolaget har uppvisat så stora brister att även detta borde ha föranlett en anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son har under sitt uppdrag som vald revisor i R-bolaget avseende både räkenskapsåret 1998/99 och 1999/2000 noterat att bokföringen var bristfällig och respektive räkenskapsår skriftligen påtalat detta i revisionspromemorior till styrelsen. Det var emellertid fråga om så allvarliga brister att A-son redan i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1998/99 borde ha anmärkt på den bristfälliga bokföringen. Det är desto mer allvarligt att han, när rättelse inte hade skett efter att bristerna påtalats vid revisionen 1998/99, inte anmärkte på förhållandet i revisionsberättelsen för 1999/2000.

Sammantaget finner RN att A-son allvarligt har brustit i sina skyldigheter som revisor. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Sara Elmér som föredragit ärendet.