

D 39/09

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat att godkände revisorn A-son har åtalats vid X-stadens tingsrätt för medhjälp till bokföringsbrott. Med anledning därav har RN öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son valdes i september 2003 till revisor i ett aktiebolag sedan den föregående revisorn hade avgått i förtid. Bolagets aktier ägdes av en person som även var ensam styrelseledamot i bolaget, här kallad företagsledaren. I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2003 och 2004 upptogs posten Kassa och bank till 142 000 kr per den 31 december 2003 och till 111 000 kr per den 31 december 2004. Beloppen utgjorde 24 respektive 13 procent av bolagets totala redovisade tillgångar. Vid en skatterevision i bolaget framkom dock att bolagets kassa- och banktillgångar per dessa båda datum uppgick till 3 000 kr respektive 9 000 kr.

I sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 2003, avgiven den 28 september 2004, anmärkte A-son på att skatter och avgifter inte hade redovisats i rätt tid och med rätt belopp samt att årsredovisningen inte hade avgetts i rätt tid. Han uttalade att årsredovisningen inte var avgiven i rätt tid men att den bortsett från detta var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554).

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2004 innehöll en anmärkning om försenad betalning av skatter och sociala avgifter samt en upplysning om att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat och att kontrollbalansräkning hade upprättats. Han uttalade att årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

I revisionsberättelserna för båda räkenskapsåren tillstyrkte han fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Förutom vad som framgår ovan innehöll revisionsberättelserna inga avvikelser från standardutformningen.

Företagsledaren och A-son åtalades vid X-stadens tingsrätt för bokföringsbrott respektive medhjälp till bokföringsbrott. Åtalet mot A-son ogillades med hänvisning bland annat till att den felaktiga tillgångsredovisningen i bolaget inte ansågs medföra att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kunde i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Domen har överklagats till hovrätten.

A-son har som svar på RN:s förelägganden anfört följande.

Han tog inte någon kontakt med den föregående revisorn, vilket främst berodde på tidsbrist. På grund av hög arbetsbelastning undersökte han inte heller om den föregående revisorn i samband med sin avgång hade lämnat någon redogörelse till Bolagsverket.

Det förekom inte någon kontantförsäljning i bolaget. Kassasaldot ”avser aktieägarens avräkningskonto”. Då A-son lämnade sina revisionsberättelser var han medveten om att kassakontot inte motsvarades av kontanta medel utan främst av oredovisade kontokortskvitton. Bankkontona stämde av mot saldobesked från bolagets bank.

Han har inte lämnat någon formell erinran till styrelseledamoten för något av de två räkenskapsåren. Rapporteringen har skett muntligen med styrelseledamoten. Det finns inga noteringar från dessa möten. Efter slutförd granskning av räkenskapsåret 2004 träffade han dock inte styrelseledamoten utan skickade i stället ett brev till denne i vilket han rapporterade resultatet av sin granskning.

Ett problem med företagsledarens hantering av kontokort var den påtagliga eftersläpningen i kvittoredovisningen. Kontokortsbetalningarna bokfördes löpande mot företagsledarens

avräkningskonto som fordran för att sedan krediteras när denne redovisade kvitton och underlag. Då avräkningskontot uppvisade positivt belopp vid bokslutet bokades det om mot kassakontot. Vad gäller frågan om eventuella förbjudna lån räkenskapsåret 2004 bedömde A-son att bolagets fordran på aktieägaren uppgick till 30 000 kr vid räkenskapsårets utgång. Han vidtog inte några vidare granskningsåtgärder avseende detta eftersom beloppet understeg hans väsentlighetstal. En fordran på företagsledaren om 450 000 kr bedömde han kunna kvittas mot upplupna löner.

På fråga från RN om hur stor del av dessa upplupna löner som utgjorde nettolön och således kunde kvittas har A-son uppgett att han bedömde att ca 360 000 kr kunde kvittas.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2003 och 2004. Av dokumentationen framgår följande.

I anslutning till posten Kassa och bank i dokumentationen för räkenskapsåret 2003 anger A-son att det redovisade kassasaldot vid räkenskapsårets slut uppgick till 140 000 kr. Han har bland annat antecknat följande: "Företagsledaren betalar löpande verksamhetens omkostnader med Eurocard och American Express. Då det oftast saknas underlag för dessa kostnader bokför redovisningskonsulten utbetalningarna mot avräkningskontot i väntan på att underlag lämnas till henne för att bokföras. Vid en översiktlig granskning finner jag att detta har skett konsekvent varför en del av saldot på avräkningskontot avser ej redovisade kostnader och således inte är en fordran på aktieägaren - - - Bolaget har ingen kontantförsäljning utan posten består av saldot på aktieägarens avräkningskonto och har ombokats mot [kassakontot] i samband med upprättande av bokslutet. - - - Jag kommer inte att anmärka på förbjudet lån, då det inte finns några bevis på att aktieägaren haft avsikten att låna pengar för privat bruk från bolaget, samt att det finns utdelningsbara medel i bolaget".

Av dokumentationen för räkenskapsåret 2004 framgår att det redovisade kassasaldot vid årets utgång uppgick till 104 000 kr. A-son har antecknat bland annat följande: "Bolaget har ingen kontantförsäljning utan posten består av saldot på aktieägarens avräkningskonto och har ombokats mot [kassakontot] i samband med upprättande av bokslutet. - - - Bolaget uppvisar i redovisningen ett positivt saldo på aktieägarens avräkningskonto per 2004-12-31. Det har vid granskningen inte varit möjligt att fastställa att aktieägaren haft uppsåt att låna pengar från bolaget. Det positiva saldot har uppkommit genom en bristande kostnadsredovisning samt kontanta uttag av företagsledaren". Vidare framgår av dokumentationen att posten Övriga kortfristiga fordringar uppgick till 450 000 kr som en följd av företagsledarens stora uttag under året men att detta avsågs kvittas mot upplupna löner om 690 000 kr.

RN har även tagit del av det brev som A-son tillställde företagsledaren i samband med slutrevisionen av räkenskapsåret 2004. Häri anger A-son bland annat att företagsledaren "under 2004 tagit ut mycket stora belopp, dels kontant och dels via betalkorten" samt att det är "förbjudet enligt aktiebolagslagen och mycket kostsamt skattemässigt att göra på det sättet". Däremot innehåller brevet ingen kritik mot företagsledarens eftersläpande redovisning av kvitton och sättet att redovisa kortbetalningar som kassabehållning.

RN gör följande bedömning.

En revisor som tillträder ett revisionsuppdrag ska enligt god revisionssed kontakta den avgående revisorn.¹ Genom sådan kontakt kan den tillträdande revisorn skaffa sig information av stor betydelse för riskbedömningen och planeringen av sin revision. A-son valdes till revisor i bolaget i september 2003 sedan den föregående revisorn hade avgått i förtid. Han tog emellertid inte kontakt med den föregående revisorn. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt god

¹ Se Revisorsnämndens praxis D 3/03. Skyldigheten att ta kontakt med föregående revisor framgår numera också av Revisionsstandard i Sverige RS 510 p. 7SE, som gäller för revisioner av räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2003.

revisionssed. Vad han har anfört om tidsbrist föranleder ingen annan bedömning då han erhöll revisionsuppdraget flera månader före räkenskapsårets utgång.

Av 10 kap. 22 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde fram till den 1 januari 2006, följer att en revisor vars uppdrag upphör i förtid ska anmäla detta till Bolagsverket och därvid lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Redogörelsen ska enligt 10 kap. 33 § samma lag fogas till den tillträdande revisorns revisionsberättelse.² Som ovan anförts valdes A-son till revisor i det aktuella bolaget i september 2003 sedan den föregående revisorn hade avgått i förtid. A-son skulle därmed ha undersökt om den föregående revisorn hade lämnat någon sådan redogörelse för att i så fall bifoga den till sin egen revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003. Han kontrollerade emellertid inte om det förelåg någon redogörelse från den föregående revisorn. Även genom denna underlåtenhet har A-son åsidosatt god revisionssed.

Bolaget redovisade väsentliga belopp under rubriken Kassa och bank i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2003 och 2004. Vid sina revisioner var A-son medveten om att de redovisade beloppen var felaktiga och att någon kassabehållning över huvud taget inte fanns i bolaget. Det är enligt RN:s mening mycket anmärkningsvärt att A-son har accepterat denna missvisande redovisning. De föreliggande bristerna är så väsentliga att A-son inte har haft grund för sitt uttalande i revisionsberättelserna att årsredovisningarna var upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Han har inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av balansräkningarna. Även härigenom har han åsidosatt god revisionssed.

Det ingår i en revisors allmänna tillsynsplikt att göra revisionsklienterna uppmärksamma på brister och missförhållanden i ett klientföretags redovisning och förvaltning. Av 10 kap. 6 och 35 §§ i 1975 års aktiebolagslag följer att en revisor, utöver den rapportering som görs i revisionsberättelsen, ska framställa de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionssed till styrelsen och den verkställande direktören. En erinran ska ställas till bolagets styrelse och i förekommande fall till den verkställande direktören.³ Erinringar enligt aktiebolagslagen ska vara skriftliga så att de är tillgängliga för nuvarande och framtida styrelser och revisorer.⁴

Det framgår av handlingarna i ärendet att hanteringen i bolaget av företagsledarens kontokortsbetalningar var otillfredsställande. Företagsledaren var långsam med sin redovisning av kvitton. Kortbetalningarna bokfördes löpande som fordringar på dennes avräkningskonto och omfördes därefter till kassakontot i den mån de kvarstod per bokslutsdagen. RN finner att oordningen i kvittohanteringen var av så allvarlig karaktär att A-son vid revisionen av räkenskapsåret 2003 skulle ha påtalat densamma skriftligen för företagsledaren i form av en erinran enligt aktiebolagslagen. Om oordningen trots detta skulle ha kvarstått även därefter skulle A-son ha anmärkt på den bristande ordningen i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004.

Av 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse bland annat om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med samma lag. Vidare anges i 12 kap. 7 § första stycket samma lag bland annat att aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget, det s.k. låneförbudet.⁵

A-son har uppgett att han bedömde att bolagets fordran på företagsledaren per den 31 december 2004 uppgick till 30 000 kr. Till detta kommer den fordran om 450 000 kr som han bedömde kunde kvittas upp till 360 000 kr mot företagsledarens upplupna lönefordran. Med avdrag för vad som sålunda kunde kvittas återstod alltså en fordran på företagsledaren om

² Motsvarande gäller nu enligt 9 kap. 23 och 36 §§ aktiebolagslagen (2005:551).

³ Motsvarande gäller nu enligt 9 kap. 6 och 39 §§ aktiebolagslagen.

⁴ Se prop. 1997/98:99 s. 150.

⁵ Motsvarande gäller nu enligt 9 kap. 33 § andra stycket respektive 21 kap. 1 § 1 och 2 aktiebolagslagen.

ytterligare 90 000 kr. Sammantaget finner RN att det har förelegat en icke oväsentlig överträdelse av låneförbudet, vilket A-son skulle ha anmärkt på i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004.

Sammanfattningsvis finner RN följande. A-son har, då han valdes till revisor i bolaget, underlåtit att dels kontakta föregående revisor, dels undersöka om denne hade lämnat någon redogörelse enligt 10 kap. 22 § i den då gällande 1975 års aktiebolagslag. Vidare har han två räkenskapsår i rad medvetet godtagit att en väsentlig balanspost redovisades med fel belopp men trots detta uppgett i sina revisionsberättelser att årsredovisningarna var upprättade i enlighet med årsredovisningslagen. Han har underlåtit att skriftligen påtala väsentliga brister i bolagets hantering av kontokortstransaktioner. Till detta kommer att han har underlåtit att anmärka på bolagets överträdelse av låneförbudet. A-son har således i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor, och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Björn Fredljung, som föredragit ärendet.