

FörvR: dom 2013-09-20, mål nr 12700-13

D 13

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en skrivelse avseende auktoriserade revisorn A-son. Skrivelsen rör hans uppdrag som vald revisor i en bostadsrättsförening räkenskapsåret 2010. Med anledning av skrivelsen har RN öppnat ett förfrågansärende (dnr 2011-1416) rörande hans revision av föreningen för det räkenskapsåret. Vad som har framkommit i förfrågansärendet har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. Därefter har det även kommit in en anmälan avseende A-sons uppdrag som revisor i föreningen. Anmälaren har anfört bl.a. att föreningen under räkenskapsåret 2011 underlät att bokföra vissa fakturor.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation rörande båda de angivna räkenskapsåren.

2 Bakgrund

Av handlingarna i ärendet framgår att föreningen bildades år 2006 på initiativ av en person (i det följande benämnd JW) som tillsammans med ytterligare två personer utgjorde föreningens styrelse. Föreningen förvärvade en fastighet med fyra bostadslägenheter. Två av bostadslägenheterna uppläts med bostadsrätt till ett bolag företrätt av JW (i det följande benämnt N-bolaget). Styrelsen beviljade N-bolaget reducerade avgifter för bostadsrätterna för viss tid.

Ett annat bolag, även detta företrätt av JW, (i det följande benämnt C-bolaget) åtog sig enligt en offert, daterad den 12 september 2006, att uppföra en garagebyggnad åt föreningen till ett pris om 800 tkr exklusive mervärdesskatt (motsvarande 1 mnkr inklusive mervärdesskatt). Offerten accepterades av föreningen genom undertecknande av föreningens övriga två styrelseledamöter. Ett år senare, den 15 september 2007, lämnade C-bolaget en offert som angavs vara en reviderad version av den tidigare offerten på garageentreprenaden. I den offerten angavs att entreprenaden skulle utföras till ett pris om 1,3 mnkr exklusive mervärdesskatt (motsvarande 1,6 mnkr inklusive mervärdesskatt). Offerten accepterades av föreningen genom undertecknande av samma styrelseledamöter som hade undertecknat den tidigare offerten. C-bolaget erbjöd sig också enligt ett utkast till offert, daterat den 30 januari 2009, att utföra entreprenad av ett trapphus till ett pris om 200 tkr inklusive mervärdesskatt. Av utkastet framgår att arbetet skulle betalas när entreprenaden var färdigställd.¹

Under hösten 2010 valdes A-son till revisor i föreningen. Vid föreningsstämmor samma period avgick föreningens dåvarande styrelseledamöter inklusive JW (i det följande gemensamt benämnda den gamla styrelsen) och ersattes av nya styrelseledamöter (i det följande benämnda den nya styrelsen).

¹ Av uppgifter i ärendet framgår att föreningen på en extra föreningsstämma den 7 februari 2009 beslutade att godta offerten.

3 Tillstyrkande av ansvarsfrihet räkenskapsåret 2010

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

Vid bytet av styrelse underlät den gamla styrelsen att överlämna föreningens räkenskapsmaterial och andra handlingar (i det följande benämnda handlingarna) till den nya styrelsen. Under hösten 2010 efterfrågade den nya styrelsen handlingarna såväl skriftligen som muntligen ett flertal gånger och lämnade slutligen, i december samma år, in en begäran om handräckning till Kronofogdemyndigheten.² Till följd av den gamla styrelsens underlåtelse fick föreningens bokföring rekonstrueras för perioden 1 januari–5 september 2010. Rekonstruktionen gjordes utifrån bl.a. kontoutdrag från bank och leverantörsfakturer från energibolag m.m. A-son har antecknat att eventuella obetalda fakturer skulle ha kommit den nya styrelsen till kännedom genom påminnelser. Han gjorde stickprovskontroller för att verifiera att affärshändelser som togs upp i bokföringen var hänförliga till föreningens verksamhet. Den nya styrelsen ansåg att det hade varit felaktigt av den gamla styrelsen att bevilja N-bolaget reducerade avgifter för bostadsrätterna och framställde ersättningskrav gentemot N-bolaget.

Den 1 juni 2011 avgav A-son sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2010 till föreningsstämman. Revisionsberättelsen var utformad i enlighet med standardutformningen. Han har i sin revisionsdokumentation antecknat att räkenskapsmaterialet uppfyllde bokföringslagens (1999:1078) krav efter den nya styrelsens rekonstruktion. Han har även antecknat att han inte kunde finna några revisionsbevis för att den gamla styrelsen genom sitt agerande under räkenskapsåret 2010 hade vållat föreningen skada varför han valde att inte avstyrka ansvarsfrihet för dessa styrelseledamöter.

A-son har anfört följande.

Hans uttalande i revisionsberättelsen i frågan om ansvarsfrihet avsåg samtliga styrelseledamöter räkenskapsåret 2010, dvs. såväl den gamla som den nya styrelsen. Den nya styrelsen tycktes ha försökt reda ut tidigare oklarheter och eventuella oegentligheter räkenskapsåren 2006–2009. Han kunde inte visa att den gamla styrelsen under räkenskapsåret 2010 hade skadat föreningen så att han skulle ha avstyrkt ansvarsfrihet gentemot dessa ledamöter i revisionsberättelsen. Även om den gamla styrelsen hade underlåtit att överlämna föreningens handlingar till den nya styrelsen så att ansökan om handräckning hade fått inges till Kronofogdemyndigheten och bokföringen hade fått rekonstrueras för några månader under år 2010, kunde han inte visa att den löpande förvaltningen hade missköts. Föreningen var en liten förening varför antalet leverantörer var begränsat till i huvudsak energibolag och kommunen. Den nya styrelsen kontaktade även samtliga kända och troliga leverantörer. Den gamla styrelsen hade under år 2010 upprättat årsredovisning för räkenskapsåret 2009 och föreningsstämma, som uppskjutits ett antal gånger, hade hållits. Enligt hans uppfattning bör en revisor inte avstyrka ansvarsfrihet om han inte kan visa att skada har uppkommit. Det kunde han inte göra i det här fallet. Att varken till- eller avstyrka ansvarsfrihet är enligt hans mening något som ska användas restriktivt.

RN gör följande bedömning.

Styrelsens uppgifter i en bostadsrättsförening är, enligt 9 kap. 12 § bostadsrättslagen (1991:614) jämfört med 6 kap. 6 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen), att svara

² Kronofogdemyndigheten förpliktade i juni 2011 två av ledamöterna ur den gamla styrelsen att utge bl.a. räkenskapsmaterial och andra handlingar till föreningen. A-son har i ett yttrande till RN daterat den 19 maj 2012 uppgett att föreningen genom Kronofogdemyndighetens försorg hade börjat erhålla räkenskapshandlingar för år 2010 och tidigare år.

för föreningens organisation och förvaltningen av föreningens angelägenheter. Styrelsen ska bl.a. se till att organisationen beträffande bokföringen och medelsförvaltningen även innefattar en tillfredsställande kontroll.

I fråga om revision av bostadsrättsföreningar hänvisas i 9 kap. 26 § bostadsrättslagen till 8 kap. föreningslagen. Av 8 kap. 10 § första stycket föreningslagen följer att en revisor, i den omfattning som följer av god revisionssed, ska granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaper samt styrelsens förvaltning. Enligt 8 kap. 13 § första stycket samma lag ska revisorn för varje år avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Har revisorn vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot till last eller att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid med tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, ska det enligt samma paragraf tredje stycket anmärkas i revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ska även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Av lagens förarbeten framgår att en revisor i allmänhet bör tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet på angivna skäl, men att det inte föreligger någon ovillkorlig skyldighet att göra detta och att revisorn i tveksamma fall kan begränsa sig till att ange skäl för och emot ansvarsfrihet.³

Enligt god revisionssed ska revisorn vid sin granskning av en styrelses förvaltning skaffa revisionsbevis för att kunna bedöma åtgärd eller försummelse av styrelseledamot som kan föranleda ersättningsskyldighet, fullgörandet av bokföringsskyldigheten eller andra överträdelser av tillämpliga lagar.⁴ Revisorn ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på.⁵ Ibland kan det förekomma begränsningar i revisionens inriktning och omfattning. De kan vara påtvingade av omständigheterna eller en följd av att bokföringen är undermålig eller av att revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd. När den möjliga effekten av en sådan begränsning i revisionens inriktning och omfattning är så väsentlig att revisorn inte kan få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis, ska denne i revisionsberättelsen konstatera att han eller hon inte kan uttala sig.⁶

Föreningen hade under räkenskapsåret 2010 valt en ny styrelse. I frågan om tillstyrkande av ansvarsfrihet hade A-son således att ta ställning till den gamla och den nya styrelsens förvaltning under räkenskapsåret. Såsom angetts ovan hade han valts till revisor i föreningen i början av hösten 2010 i samband med att den gamla styrelsens ledamöter avgick. Han hade således inte haft någon möjlighet att löpande följa den gamla styrelsens förvaltning av föreningen under räkenskapsåret 2010. Det framgår vidare av bl.a. vad A-son själv har anfört att det förelåg oklarheter angående den gamla styrelsens förvaltning från tidigare räkenskapsår. Exempelvis kvarstod frågor om eventuella närståendetransaktioner med hänsyn till de reducerade avgifter som N-bolaget hade beviljats av den gamla styrelsen. Också dessa frågor kunde ha betydelse för bedömningen av förvaltningen under räkenskapsåret 2010. Det är även klarlagt att den gamla styrelsen i samband med att den avgick inte överlämnade föreningens handlingar till den nya styrelsen och inte heller efterkom den nya styrelsens upprepade påtalanden om detta. Mot denna

³ Se prop. 1986/87:7, s. 163 f.

⁴ Se Revisionsstandard i Sverige (RS) 209 *Granskning av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning* pp. 2 och 13. RN hänvisar i beslutet till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det aktuella räkenskapsåret. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 209 finns i FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor (RevR) 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*. RevR 209 har utarbetats med ISA som förebild.

⁵ Se RS 500 *Revisionsbevis* p. 2. Motsvarande bestämmelser finns i ISA 500 *Revisionsbevis*.

⁶ Se RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 38 och 42. Motsvarande bestämmelser finns i ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

bakgrund hade A-son således inte heller någon möjlighet att granska handlingarna i fråga som ett led i förvaltningsrevisionen avseende den gamla styrelsen förvaltning av föreningen det aktuella räkenskapsåret. Enligt RN:s mening innebär dessa omständigheter att han saknade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för sitt uttalande i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 i frågan om ansvarsfrihet för den gamla styrelsen. Han skulle därför i revisionsberättelsen *dels* ha angett att det med hänsyn till ovan angivna omständigheter förelegat en begränsning i hans revision av föreningen, *dels* ha avstått från att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet för den gamla styrelsen.

Genom att i sin revisionsberättelse tillstyrka ansvarsfrihet för den gamla styrelsen utan att ha grund för det har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att han inte kunde visa att den gamla styrelsen under räkenskapsåret 2010 hade skadat föreningen samt att neutrala uttalanden bör användas restriktivt föranleder ingen annan bedömning.

4 Fakturor som inte hade bokförts räkenskapsåret 2011

Som framgått ovan hade avtal slutits mellan föreningen och C-bolaget om utförande av entreprenader åt föreningen. C-bolaget utfärdade den 7 juli 2010 en faktura om 200 tkr avseende entreprenad av trapphus. Fakturan bokfördes inte av föreningen under år 2010. C-bolaget utfärdade vidare den 16 oktober 2011 tre fakturor avseende uppförandet av garagebyggnaden. En faktura om 100 tkr avsåg slutlikvid enligt offert, medan två fakturor om tillsammans 730 tkr avsåg tillkommande kostnader på grund av extrabeställningar.

I förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011 anges bl.a. att renoveringen i trapphuset hade avbrutits innan den var färdigställd och att garagebyggnaden var "föremål för utredning". A-son avgav sin revisionsberättelse i enlighet med standardutformningen.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår följande.

Han har antecknat att den nya styrelsen hade polisanmält C-bolaget för att ha utfärdat falska fakturor då dessa avsåg arbeten som varken hade beställts av föreningen eller hade utförts av C-bolaget. Fakturorna bokfördes inte då den nya styrelsen betraktade dessa som försök till bedrägeri. Beträffande entreprenaden av trapphuset skulle den faktureras först då arbetet var färdigställt. Den nya styrelsen ansåg att entreprenaden inte hade färdigställts och att betalning inte skulle ske förrän så hade skett. Vad avser garagebyggnaden hade den gamla styrelsen under år 2007 och 2008 betalat ut sammanlagt 1,5 mnkr i förskott till C-bolaget. Utbetalningarna hade genomförts utan underlag, och några fakturor motsvarande beloppet hade inte ställts ut. Fakturorna i fråga hade kommit föreningen tillhanda först fyra år efter det att arbetet skulle ha utförts. Den nya styrelsen ansåg att fakturorna för extrabeställningar utgjorde försök till dubbelfakturering och bestred att några sådana beställningar hade gjorts. Föreningen hade själv fått färdigställa garagebyggnaden då C-bolaget inte hade gjort klart arbetet i enlighet med sitt åtagande. A-son har vidare noterat att en polisutredning pågick och att han därför bedömde att han inte kunde "klandra" den nya styrelsen för att den valde att inte bokföra fakturorna eller lämna någon upplysning om dessa i årsredovisningen för räkenskapsåret 2011. Han stämde även av frågan med en revisor vid FAR samt med ytterligare en revisor anställd vid ett annat revisionsföretag som båda delade hans bedömning.

Utöver vad som framgår av dokumentationen har A-son anfört följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2010 kände han inte till att föreningen hade fått en faktura om 200 tkr avseende renovering av trapphuset som inte hade bokförts. Då han i efterhand frågade den nya styrelsen om fakturan och om orsaken till att den inte bokfördes år 2010, informerades han om att föreningen hade fått kännedom om fakturan först i mars 2011 genom en

påminnelse. Fakturan bestreds då inget arbete som styrelsen kände till var utfört, vilket också var orsaken till att den inte bokfördes och att han inte informerades.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2011 hade föreningen inte bokfört fakturan då arbetet endast var påbörjat men långt ifrån färdigställt. Fakturan omfattas av den polisanmälan som föreningen hade gjort avseende bedrägeri.

Anledningen till att föreningen inte bokförde fakturorna för garageentreprenaden utfärdade i oktober 2011 var att den nya styrelsen ansåg att de inte var baserade på några affärshändelser utan utgjorde försök till bedrägeri gentemot föreningen. Mot bakgrund av att föreningen hade anmält polisanmält C-bolagets agerande och med hänsyn till hans egen tolkning av de båda offerter som låg till grund för entreprenaderna, fakturorna avseende tilläggsbeställningar samt vad som framkom vid intervjuer med en styrelseledamot och en suppleant i föreningen, bedömde han att fråga var om ett försök från C-bolaget att på oegentliga vägar få ut pengar från föreningen. Han bedömde att fakturorna inte avsåg några verkliga affärshändelser för föreningen varför han valde att inte lämna några upplysningar om dessa omständigheter i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får enligt samma paragraf andra stycket bokföras senare om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Av 2 kap. 4 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att värderingen av de olika posterna i balans- och resultaträkningen ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 samma lag ska upplysning lämnas om förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt andra stycket 2 samma paragraf ska upplysning lämnas i förvaltningsberättelsen om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. En fordran kan vara tvistig på grund av att gäldenären har någon invändning, t.ex. beträffande skuldens existens, beloppets storlek, kvaliteten på det levererade eller liknande. I Bokföringsnämndens uttalande (BFN U 88:11) *Bokföring av tvistiga skulder*⁷ anges att den försiktighetsprincip som allmänt gäller på redovisningsområdet innebär att även tvistiga skulder som huvudregel ska bokföras löpande. Vidare ska en skuld alltid bokföras om tvisten rör beloppets storlek, kvaliteten på det levererade eller liknande. Om tvisten gäller skuldens existens bör en bokföringsskyldig endast vid uppenbart grundlösa krav – rena luftfakturor – kunna underlåta att bokföra skulden. Förutsättningen för detta måste vara att en objektiv och försiktig bedömning av rättsläge och bevisläge ger som resultat att det inte föreligger någon beaktansvärd risk för att gäldenären vid en prövning i domstol ska befinnas vara skyldig att betala det fordrade beloppet.

Under år 2011 erhöll föreningen fyra fakturor om totalt ca 1 mnkr avseende entreprenader på föreningens fastighet. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser RN inte att föreningen hade grund för att underlåta att bokföra dessa fakturor. A-son skulle ha uppmanat styrelsen att bokföra fakturorna i enlighet med bokföringslagens bestämmelser. Han skulle vidare ha informerat styrelsen om möjligheten att göra en värdering av skulderna per balansdagen. Han skulle också uppmanat styrelsen att i förvaltningsberättelsen upplysa om de fakturor som hade erhållits och hur man på grund av tvisten valt att redovisa dessa. Om styrelsen inte lämnade denna informa-

⁷ Uttalandet avser bestämmelsen i 8 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) som i de för ärendet väsentliga delarna motsvarar vad som anges i 5 kap. 2 § bokföringslagen.

tion i årsredovisningen, skulle han själv ha upplyst om förhållandena i sin revisionsberättelse. Genom att inte vidta någon av ovan nämnda åtgärder har han åsidosatt god revisionssed. Vad han uppgett om att han bedömde att fakturorna inte avsåg några verkliga affärshändelser medför ingen annan bedömning.

5 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har utan grund tillstyrkt ansvarsfrihet för de styrelseledamöter som hade avgått från sina styrelseuppdrag räkenskapsåret 2010. Han har vidare godtagit att föreningen under år 2011 underlät att bokföra och i årsredovisningen upplysa om tvistiga leverantörsskulder till ett väsentligt belopp utan att själv informera om detta i sin revisionsberättelse. Han har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last sammantaget 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Linda Wallin som har föredragit ärendet.