

FörvR dom 2016-08-23, mål nr 6527-16, avslag

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan rörande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan, som A-son fick del av senast den 28 november 2014, avsåg bl.a. hennes uppdrag som revisor i ett aktiebolag (bolaget) avseende räkenskapsåret den 1 september 2008–31 augusti 2009. Bolaget, som bedrev entreprenadverksamhet, redovisade en omsättning för räkenskapsåret 2008/09 med 1,5 mnkr (1,9 mnkr föregående räkenskapsår). Årets resultat redovisades med minus 1 mnkr. A-son avgav revisionsberättelsen för det aktuella räkenskapsåret den 31 maj 2010.

I revisionsberättelsen anmärkte A-son på att bolaget under räkenskapsåret hade haft brister i den interna kontrollen och bokföringen, vilket medförde att resultat och ställning i strid med bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078) inte kunde följas löpande under året. Hon angav vidare att bolaget inte hade lidit någon skada på grund av bristerna och att detta förhållande därför inte påverkade hennes uttalande om ansvarsfrihet. Därutöver uttalade hon i revisionsberättelsen att årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning samt tillstyrkte fastställande av resultaträkningen och balansräkningen, att förlusten skulle behandlas enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och att styrelsens ledamot skulle beviljas ansvarsfrihet. A-sons uttalanden i revisionsberättelsen i övrigt saknar relevans för ärendet.

2 Bedömningen av rättvisande bild

A-son har i en riskanalys i dokumentationen antecknat att bolaget inte hade haft den löpande bokföringen i ordning och att ”teamet fått bistå med bokslutsjusteringar”. Av noteringar i dokumentationen i övrigt framgår att avstämningsarbetet medförde ett stort antal justeringar, främst avseende kassa och bank, kundfordringar och leverantörsskulder samt kontot Lån från aktieägare. I dokumentationen finns kopior på bolagets kontoutdrag från banken för tiden 9 september 2008–1 oktober 2009. Av dessa framgår att ca en tredjedel av samtliga transaktioner är i jämna tusental kronor och har referensen *kassa*. Därutöver förekom varje månad ytterligare ett antal transaktioner i jämna tusental kronor utan någon angiven referens på kontoutdraget. Vid fem tillfällen under räkenskapsåret gjordes insättningar på bankkontot om vardera 100 tkr. På kontoutdraget anges avseende tre av insättningsarna referensen *kassa*, vid en insättning *Lån [J]* och vid den femte *Överföring*. Enligt en balansrapport redovisades motsvarande belopp, 500 tkr, som en skuld till ägaren. Beviljad checkkredit uppgick till 200 tkr och krediten var till stor del utnyttjad under hela räkenskapsåret.

A-son har förelagts att uppge vilken omfattning som bolagets kontanthantering, enligt hennes bedömning, hade. Hon har också förelagts att redogöra för vilken granskning hon utförde mot bakgrund av dels de brister som hon påtalade i revisionsberättelsen, dels den kontanthantering som förevarit i bolaget.

A-son har till RN uppgett följande.

Bolagets räkenskaper fördes detta räkenskapsår av företagsledaren. Denne hade inte tillräckliga kunskaper i bokföring för att säkerställa att varje transaktion bokfördes korrekt på konto för kassa, bank, kundfordringar, leverantörsskulder och avräkning delägare. Mot bakgrund av att redovisningen inte hade förts löpande och i ordnat skick, fanns det en förhöjd risk i revisionen. Det föranledde henne att utföra en fördjupad granskning och biträda bolaget med utredning av differenser på nämnda konton. Vid detta biträde utgick hon från bankkontona. Vid avstämning av bolagets bankkonton noterade hon att bolaget bokförde likvida transaktioner på olika konton och inte konsekvent.

I de fall som det saknades underlag för en banktransaktion, t.ex. en kundinbetalning, en leverantörsbetalning eller en skattebetalning, föreslog revisionsteamet att insättningen eller uttaget skulle bokföras mot delägarans avräkningskonto. Hon konstaterade att det inte fanns någon kontantkassa och revisionsteamet föreslog därför att avräkning skulle göras mot delägarans avräkningskonto i de fall transaktioner utan underlag hade bokförts på kassakontot. Delägaren hade gjort kontantinsättningar på bolagets konto och besvarade hennes frågor, vilket gjorde att hon inte misstänkte förekomsten av otillbörliga transaktioner i bolaget.

I samband med granskningen noterade hon att bolaget hade gjort en del kontantuttag som inte kunde matchas mot leverantörsskulder och att bolaget därutöver hade mottagit flera kundbetalningar som inte kunde matchas mot utestående kundfakturor. Företagsledaren uppgav på fråga att mycket byggmaterial betalades med kontanter och att utbetalningarna avsåg sådant material. Bland verifikationerna fanns kvitton på diverse byggmaterial som företagsledaren hade bokfört som utlägg. Bolaget fakturerade sedan utförda tjänster löpande och vid kontroll av bolagets bankkonton noterade hon att kundbetalningar i de flesta fall skedde genom insättning på bankkonto. Hon bedömde därmed att bolagets kontanthantering inte var omfattande.

Vid analysen av bolagets rörelseresultat noterade hon att bolaget hade haft dålig kontroll på kvaliteten i byggprojekten och fått göra krediteringar av utförda arbeten i och med företagsledarens sjukdom. Bolagets ökade kostnader uppgavs bero på att bolaget inte hade kunnat göra kostnadseffektiva inköp och att styrningen av projektet inte hade varit effektiv. Baserat på den information som hon fick i samband med periodiseringskontroll, en total genomgång av kundfakturor för räkenskapsåret och den fakturering som hade skett efter balansdagen kunde hon bedöma att bolaget inte borde ha redovisat ytterligare intäkter för räkenskapsåret 2008/09.

Varken den omfattande och fördjupade revisionsinsats som hon gjorde för att kunna bedöma om samtliga balanskonton var avstämda och korrekt värderade per balansdagen eller hennes kontroll av underliggande dokumentation för bedömning

av bolagets transaktioner under räkenskapsåret kunde påvisa att bolagets ledning saknade ambition och vilja att göra en korrekt redovisning. Bolagets redovisning per balansdagen återställdes till ett ordnat skick, varefter resultat- och balansräkning i årsredovisningen per den 31 augusti 2009 gav en rättvisande bild av verksamheten.

RN gör följande bedömning

Enligt 9 kap. 31 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Av 9 kap. 32 § första stycket 1 nämnda lag framgår att revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen.

För räkenskapsåret 2008/09 redovisade bolaget ett i förhållande till omsättningen betydande underskott. Bolaget hade en inte försumbar kontanthantering och verkade i en bransch där betalningar typiskt sett inte görs med kontanter. Verksamheten var därmed redan i utgångsläget förenad med en förhöjd revisionsrisk.

Utredningen i ärendet ger också vid handen att det vid den aktuella revisionen framkom ett flertal omständigheter som visade på en väsentligt förhöjd revisionsrisk avseende såväl klassificeringen i redovisningen som redovisningens fullständighet. Bland dessa omständigheter kan nämnas redovisningens skick, avsaknaden av underlag till banktransaktioner och transaktioner på kassakontot samt det förhållandet att transaktionerna på bankkontot frekvent uppgick till jämna tusental och till förhållandevis stor del gjordes med angivande av referensen kassa. A-son skulle därför ha övervägt om det överhuvudtaget fanns förutsättningar för henne att få godtagbara revisionsbevis för att kunna bedöma om bolagets redovisning gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed.

A-son har i huvudsak baserat sin bedömning av om bolagets redovisning gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning på den omständigheten att bolagets redovisning per balansdagen var återställd till ett ordnat skick. Av hennes egna uppgifter framgår dock att denna slutsats i sin helhet byggde på en bedömning av det redovisningsmaterial som fanns tillgängligt hos bolaget. Detta underlag kunde, enligt RN:s bedömning, inte ge tillräckliga revisionsbevis för redovisningens fullständighet.

Enligt RN:s mening har därför A-son saknat grund för att i revisionsberättelsen uttala sig om att årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Hon hade därigenom inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Mot bakgrund av att hon utan att ha grund för det har tillstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar är det som läggs henne till last allvarligt. Hon ska därför 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt stf. myndighetschefen Adam Diamant, som har föredragit ärendet, samt chefsrevisorn Bodil Björk, deltagit.