

LR: dom 2003-04-16, mål nr 12318-02

KamR: dom 2004-05-27, mål nr 3882-03

D 15/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son. Anmälan gäller hans utförande av revisionsuppdraget i ett aktiebolag som bedriver hälso- och sjukvårdsverksamhet (sjukvårdsbolaget) för räkenskapsåren 1995/96, 1996/97 och 1997/98.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande.

A-son innehade revisionsuppdraget i sjukvårdsbolaget från och med räkenskapsåret 1 maj 1995–30 april 1996. Sjukvårdsbolagets omsättning för nämnda räkenskapsår uppgick till ca 1 mnkr och balansomslutningen till ca 1,4 mnkr. Under år 1995 vände sig sjukvårdsbolaget till ett annat aktiebolag (förvaltningsbolaget) för dels utförande av sjukvårdsbolagets löpande bokföring, dels biträde med placeringar av sjukvårdsbolagets överlikviditet.¹ För det senare ändamålet öppnade sjukvårdsbolaget ett bankkonto, till vilket förvaltningsbolagets företrädare (förvaltaren) hade dispositionsrätt, och gjorde den 3 juli 1995 en insättning med 770 000 kr.

Den 6 juli samma år tog förvaltaren ut inestående medel från bankkontot. Därefter redovisade förvaltningsbolaget kvartalsvis placeringar i räntebärande värdepapper genom att till sjukvårdsbolaget översända i eget namn upprättade avräkningsnotor. Under sensvåren 1998 uppdagades emellertid att förvaltaren hade tillgodogjort sig sjukvårdsbolagets medel för egen räkning. Förvaltningsbolaget kunde på sjukvårdsbolagets anmodan inte betala tillbaka de förskingrade medlen. Anmälaren har gjort gällande att A-son lämnade sjukvårdsbolaget rådet att vid upprättandet av bokslutet för räkenskapsåret 1997/98 varken boka bort de aktuella medlen jämte avkastning, totalt 880 000 kr, eller reservera i bokslutet för förlust.

A-son har i stort vitsordat anmälares beskrivning av händelseförloppet. Av A-sons yttranden framgår bland annat följande.

A-sons revision har varit inriktad på att genomföra substansgranskning av räkenskaperna. Riskmässigt har revisionen inriktats på civilrättsliga och skatterättsliga frågor. A-son har baserat sin granskning av förvaltningsbolagets placeringar på de avräkningsnotor som funnits i bokföringen. Av de kopior som finns i A-sons dokumentation framgår att avräkningsnotorna är upprättade av förvaltningsbolaget och anger inköp genom bank av värdepapper till visst belopp och med viss ränta. Värdepapperen har omsatts regelbundet. Värderingen har inte ifrågasatts av A-son eftersom det rört sig om räntebärande värdepapper. Sjukvårdsbolaget ägde även andra värdepapper och de har för räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98 i hög grad kommit att prioriteras vid granskningen eftersom omfattande överlåtelser av dessa värdepapper skett från företagsledaren till bolaget utan att registrering av transaktionerna skett hos VPC. Transaktioner med företagsledaren har lett till att förbjudna lån uppstått vilket har resulterat i revisionsanmärkningar ovannämnda år. Sammanfattningsvis menar A-son att revisionsuppdraget trots sin begränsade omfattning medfört betydande svårigheter samt att hans inriktning och riskbedömning beträffande granskningen av förvaltningsbolagets placeringar skall bedömas mot denna bakgrund.

¹ Förvaltningsbolaget stod inte under Finansinspektionens tillsyn.

Enligt A-son var underlåtenheten att skriva ned fordran i årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 avhängig att förhandlingar pågått mellan förvaltaren och sjukvårdsbolaget under tiden juni 1998 och framåt. Då det var oklart om medlen skulle komma att återbetalas och då sjukvårdsbolaget inte vidtagit några faktiska inkassoåtgärder, åtminstone inte före tidpunkten för avlämnandet av revisionsberättelsen den 29 januari 1999, är det A-sons uppfattning att förlusten inte kan anses vara konstaterad skatterättsligt. Oegentligheterna uppdagades vidare efter räkenskapsårets slut. Sjukvårdsbolaget hade dessutom obeskattade reserver motsvarande 617 000 kr varför en upplösning av dessa under kommande år skulle kunna ske för att möta en eventuellt skatterättsligt konstaterad förlust. Enligt A-son skall vidare beaktas att omprövning av sjukvårdsbolagets taxering kan ske under fem år varför bolaget kan begära en sådan.

I sjukvårdsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1997/98 redovisades posten kortfristiga placeringar med 1 321 094 kr vilket innebär att man i redovisningen inte beaktat att bolaget hade utsatts för förskingring. I en not till årsredovisningen samt i förvaltningsberättelsen lämnades information om att en del, 880 000 kr, av ovannämnda summa inte motsvarades av verkliga placeringar utan att sjukvårdsbolaget i stället hade en fordran på förvaltningsbolaget på samma belopp. Att på detta sätt underlåta nedskrivning av en fordran men samtidigt informera tydligt om sakförhållandet bör, enligt A-sons mening, inte kunna leda till att någon intressent vilseleds. A-son har i sin revisionsberättelse avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna på grund av att de i not och förvaltningsberättelse omtalade placeringarna saknar existens och därmed värde samt att den fordran, som finns i stället, inte har reglerats.

RN, som har haft tillgång till A-sons granskningsdokumentation avseende sjukvårdsbolagets räkenskaper för åren 1996/97 och 1997/98, gör följande bedömning.

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 disciplinering mot en revisor på grund av en 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 fall 1995 års lag.

Vid A-sons revisioner avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97 och 1997/98 har, beträffande de medel som förvaltningsbolaget getts i uppdrag att placera, granskningen begränsats till att A-son noterat de i bokföringen intagna och av förvaltningsbolaget upprättade avräkningsnotorna. Då medlen utgjorde en väsentlig del av sjukvårdsbolagets tillgångar borde A-son vid sina revisioner ha krävt externa bekräftelser. Då skulle han ha upptäckt att de påstådda värdepappersaffärerna inte hade utförts. A-sons bedömning att sjukvårdsbolagets övriga värdepappersinnehav innebar revisionsrisker som krävde speciella granskningsinsatser från hans sida har givetvis inte befriat honom från skyldigheten att även göra en ingående granskning av de placeringar i värdepapper, som förvaltningsbolaget haft i uppdrag att utföra.

RN konstaterar att posten kortfristiga placeringar är upptagen med ett 880 000 kr för högt belopp i årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 eftersom det redan i maj 1998 stod klart att förvaltningsbolaget inte hade utfört placeringarna på det sätt som angivits i avräkningsnotorna utan att förvaltaren tillgodogjort sig pengarna för egen räkning. Årsredovisningen är således redan i det avseendet vilseledande. Sjukvårdsbolaget hade i stället en fordran på förvaltningsbolaget. Med hänsyn till att någon återbetalning inte skett under det dryga halvår som gått sedan oegentligheterna uppdagats måste fordran ha varit att betrakta som osäker. Enligt 16 § då gällande bokföringslag (1976:125) skall fordran, som är osäker, tagas upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Fordran borde således ha skrivits ned. Det förhållandet att avdrag för en sådan nedskrivning kunde komma att vägras vid sjukvårdsbolagets taxering utgör inte skäl

för att i årsredovisningen underlåta att vidta denna åtgärd. Det kan tilläggas att den omständigheten, att sjukvårdsbolaget hade obeskattade reserver som täckte förlusten, inte är relevant. Enligt RN:s uppfattning borde A-son ha verkat för att sjukvårdsbolagets resultat- och balansräkningar för det aktuella räkenskapsåret återspeglade de verkliga förhållandena.

Vid revisionerna avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97 samt 1997/98 har A-sons granskning av den väsentliga tillgångsposten kortfristiga placeringar varit klart otillräcklig. Vad gäller sistnämnda räkenskapsår tillkommer att A-son underlåtit att verka för att sjukvårdsbolaget följde god redovisningssed. Sammantaget har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Marie Carlsson, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Gunilla Arvidsson, föredragande.