

D 14/01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad avseende godkände revisorn A-son.

Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår följande. Godkände revisorn A-son har varit vald revisor i ett aktiebolag räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98. Bolaget har bedrivit handel med bilar. Räkenskapsåret 1996/97 uppgick omsättningen i bolaget till 1,5 mkr och följande år till 3,7 mkr. Balansomslutningen uppgick per den 31 augusti 1997 till 247 000 kr och per den 31 augusti 1998 till 707 000 kr. A-son har biträtt vid bolagets bokföring genom att själv upprätta huvudbok. – Bolaget har enligt skattemyndigheten underlåtit att bokföra banksättningar och bankuttag uppgående till betydande belopp. Betalning för en försold bil har bokförts som kontantförsäljning räkenskapsåret 1996/97 trots att betalning skedde först under påföljande räkenskapsår. – Bolaget har i bokslutet per den 31 augusti 1997 redovisat negativt eget kapital. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret i fråga, 1996/97, avstyrkt ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamot med hänvisning till att aktiekapitalet var förbrukat. I bokslutet avseende det följande räkenskapsåret, 1997/98, redovisade bolaget alltså negativt eget kapital. Kontrollbalansräkning enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) upprättades inte under något av de aktuella räkenskapsåren. – Vid utgången av räkenskapsåret 1997/98 hade bolaget en fordran om 30 000 kr på en styrelseledamot och aktieägare i bolaget. I bokslutet redovisades fordran inte på balansräkningens tillgångssida utan som en reducering av en skuldpost. För detta räkenskapsår har A-son tillstyrkt ansvarsfrihet för styrelsen och lämnat en även i övrigt ren revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande. Bolagets personal skötte kontering och manuell dagbokföring. Hon summerade själv kolumnerna och stansade dagbokssidorna. Hon inser att hon därmed har varit delaktig i bolagets löpande redovisning och att hon således har brutit mot gällande jävsregler. – Vid sina månatliga avstämningar av bolagets checkräkning fann hon att bolaget underlåtit att bokföra väsentliga poster. Vid varje enskilt tillfälle påtalade hon detta för styrelsen och uppmanade denna att vidta rättelse. Styrelsen uppmanades även att förbättra rutinerna för hanteringen av checkkontot. Hon förbisåg att betalning för en bil hade redovisats på ett felaktigt sätt. – Hon avstyrkte ansvarsfrihet för styrelsen i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1996/97 eftersom hon lärt sig på en tidigare arbetsplats att det var brukligt att göra så då mer än halva aktiekapitalet var förbrukat. Vid påföljande års revision hade hon fått klart för sig att ansvarsfrihet kunde tillstyrkas även om mer än hälften av aktiekapitalet förbrukats. Hon har numera i sådana situationer övergått till att i revisionsberättelsen erinra styrelsen om dess skyldighet enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98 föll denna erinran olyckligtvis bort. Hon hade dock flera gånger muntligen upplyst styrelsen om dess skyldighet enligt nämnda lagrum. – Fordran på aktieägaren hade uppstått genom uttag ur kassan. Hon fann inte skäl att göra anmärkning om förbjudet lån i sin revisionsberättelse eftersom det var fråga om ett litet belopp som dessutom var återbetalat då hon slutförde sin revision. Eftersom beloppet inte var väsentligt ansåg hon inte heller att rättelse behövde ske avseende det faktum att fordran redovisats i bokslutet under övriga skulder.

RN, som har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget i fråga avseende räkenskapsåren 1996/97 och 1997/98, gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen framgår att den inte får vara revisor som biträder vid bolagets bokföring. Detsamma föreskrevs före den 1 januari 1999 i 10 kap. 4 § första stycket 1 samma lag. A-son har biträtt vid upprättande av bolagets huvudbokföring. Hon har därmed brutit mot aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

A-son har vid sina månatliga avstämningar av bolagets checkkonto kunnat konstatera att bolaget underlåtit att löpande bokföra väsentliga affärshändelser. Den interna kontrollen i bolaget får därmed anses ha varit bristfällig. Vad skattemyndigheten har anfört om felaktig bokföring av betalning för en försåld bil talar ytterligare för att så varit fallet. A-son har vid flera tillfällen muntligen uppmanat bolaget att vidta rättelse då affärshändelser inte bokförts. Hon har även uppmanat bolaget att förbättra sina rutiner avseende hanteringen av checkkontot. Då det har varit fråga om upprepad underlåtenhet och avsett väsentliga poster finner RN att A-son borde ha skriftligen uppmärksammat bolagets styrelse på den otillfredsställande redovisningen av checkkontot samt den bristfälliga interna kontrollen.

Bolaget har i bokslutet per den 31 augusti 1997 redovisat negativt eget kapital. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1996/97 avstyrkte A-son ansvarsfrihet för bolagets styrelseledamot med anledning av att aktiekapitalet var förbrukat. Detta förhållande utgör emellertid inte i sig grund för avstyrkande av ansvarsfrihet. A-son borde således inte på anförd grund ha avstyrkt ansvarsfrihet för styrelseledamoten det aktuella räkenskapsåret. Istället borde hon i sin revisionsberättelse ha erinrat styrelsen om dess skyldigheter enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen.

I påföljande års bokslut, per den 31 augusti 1998, redovisade bolaget allttjämt negativt eget kapital och det kunde inte antas att det fanns några övervärden i bolagets tillgångar. Någon kontrollbalansräkning enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen hade dock inte upprättats under året. Styrelsen hade därmed åsidosatt sin skyldighet enligt nämnda lagrum. A-son lämnade emellertid en ren revisionsberättelse för detta räkenskapsår. Enligt 10 kap. 30 § andra stycket aktiebolagslagen skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bland annat om det framkommit att en styrelseledamot har handlat i strid med aktiebolagslagen. Med hänsyn till att kontrollbalansräkning, trots A-sons upprepade påpekanden, inte upprättats borde hon ha anmärkt på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder.

Av 12 kap. 7 § tredje stycket aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget. Det aktuella bolaget hade per balansdagen den 31 augusti 1998 en fordran om 30 000 kr på en person som var aktieägare och styrelseledamot i bolaget. Fordran hade uppkommit genom uttag ur kassan. Därmed förelåg ett s.k. förbjudet lån. RN har tidigare uttalat att en revisor skall anmärka i sin revisionsberättelse på överträdelse av låneförbudet även om lånet i fråga återbetalats före räkenskapsårets utgång. I förevarande fall kvarstod lånet oreglerat per balansdagen men reglerades före avlämnandet av revisionsberättelsen. Med hänsyn till lånebeloppets storlek kan överträdelsen inte anses oväsentlig. A-son uppmärksammade förhållandet och borde följaktligen i sin revisionsberättelse ha anmärkt att det under året förekommit ett förbjudet lån.

Vid tiden för de aktuella revisionerna gällde bokföringslagen (1976:125). I lagens 19 § föreskrivs hur en balansräkning skall vara uppställd. De i nämnda lagrum angivna posterna, bl.a. andra fordringar och övriga långfristiga skulder, skall upptas var för sig. Bolaget har emellertid i bokslutet per den 31 augusti 1998 inte redovisat ovannämnda fordran om 30 000 kr på tillgångssidan utan som en reducering av en skuldpost. En sådan nettoredovisning överensstämmer inte med lagens krav på uppställning av balansräkningens poster. A-son borde ha verkat för rättelse i detta avseende.

Av 10–14 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering framgår vilka krav som ställs på en revisors granskningsdokumentation. Underlåtenhet av en revisor att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sina granskningsåtgärder bedöms som allvarligt eftersom det

omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av revisionsarbetet i efterhand. A-sons dokumentation är bristfällig i flera avseenden. Varken hennes planering av revisionerna eller hennes avrapportering till klienten har dokumenterats. Dokumentationen av granskningens genomförande består huvudsakligen av bokslutsbilagor samt kortfattade noteringar i en standardiserad checklista. Noteringarna utvisar i de flesta fall varken omfattningen av hennes granskning eller hennes tillvägagångssätt. Därtill kommer att flera av de granskningsåtgärder hon i disciplinärendet uppgett att hon vidtagit inte framgår av dokumentationen. RN finner att A-son har underlåtit att dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt.

Som framgått ovan har A-son brutit mot aktiebolagslagens jävsregler, godtagit brister i ett aktiebolags redovisning, underlåtit att anmärka i revisionsberättelsen på förekomsten av förbjudet lån i samma bolag, på felaktig grund avstyrkt ansvarsfrihet för bolagets styrelse samt påföljande år inte anmärkt på styrelsens underlåtenhet att vidta åtgärder med anledning av att bolagets egna kapital förbrukats. Härtill kommer att A-son inte har dokumenterat sin granskning på föreskrivet sätt. Sammantaget har hon allvarligt 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, Maria Carlsson, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.