

LR: dom 2004-09-16, mål nr 9020-03

KamR: beslut att ej meddela PT, 2005-08-08, mål nr 6772-04

D 7/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad angående auktoriserade revisorn A-son. Av underrättelsen och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande.

A-son var under perioden den 4 september 1995–25 september 1998 vald revisor i ett aktiebolag som bedrev resebyråverksamhet. I samband med en skatterevision, som huvudsakligen omfattade räkenskapsåret den 1 maj 1997–30 april 1998, har följande framkommit. Bolaget hade under detta räkenskapsår två delägare, tillika styrelseledamöter. På initiativ av bolagets ena delägare (nedan kallad verkställande direktören) uppdrogs i mars 1998 åt A-son att särskilt granska bolagets hantering av depositioner. Upprinnelsen till uppdraget var en misstanke om att den andra delägaren (nedan kallad NN) gjort sig skyldig till förskingring av bolagets medel. Av revisionsbyråns rapportering, som skedde i slutet av mars 1998, av resultatet av denna granskning framgår i huvudsak följande. Granskningen, som betecknas som översiktlig, avgränsades till att avse transaktioner som ”skett under slutet av 1996–1998” och syftade i första hand till att ”hitta sådant som klart [kunde] visa personlig vinning, i första hand kontantuttag”. Bolagets depositionskonto granskades därvid särskilt. Det anmärktes att ”huvuddelen av transaktionerna har skett under 1997”. På depositionskontot bokfördes bland annat nedlagda kostnader för beställda resor, förskottsbetalningar och diverse bonusersättningar. Hanteringen av depositioner och avräkningar mot dessa ansågs vara ”väldigt invecklad och bristfällig”. NN befanns bland annat ha gjort kontanta uttag, hanterat valutor på ett sätt som gjorde att personlig vinning inte kunde uteslutas, av okänd anledning krediterat fakturor och be- kostat egna resor med bolagets medel. I dessa fall hade NN använt depositionskontot som motkonto. Slutsatsen var att [NN] genom sina åtgärder hade gjort sig skyldig till brott mot skattelagstiftningen, bokföringslagen och aktiebolagslagen.

Av en av skattemyndigheten upprättad granskningspromemoria daterad den 9 mars 2000 framgår att skattemyndigheten övervägt att höja NN:s inkomst av tjänst avseende taxeringsåren 1998 och 1999 med 75 734 kr respektive 17 705 kr.

Av skattemyndighetens underrättelse framgår vidare att NN:s åtgärder, som inte polisanmäldes, resulterade i att NN lämnade bolaget och i mars 1998 överlät sina 2 400 aktier i bolaget till den verkställande direktören för en krona. A-son har den 23 september 1998 avgivit en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98. Mot bakgrund av vad som framkommit ifrågasätter skattemyndigheten om A-son utformat sin revisionsberättelse i enlighet med vad som föreskrevs i då gällande 10 kap. 10 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385, ABL).¹

A-son har anfört i huvudsak följande.

Ett flertal faktorer låg till grund för att han ansåg sig kunna avge en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98. Det belopp om drygt 17 000 kr som skattemyndigheten anser att NN taxeringsåret 1999 otillbörligt har tillgodogjort sig, förtjänar inte att kommenteras i revisionsberättelsen eftersom beloppet understiger de väsentlighetstal A-son arbetat med vid denna

¹ Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 10 kap. 30 § ABL.

revision. Vidare hade ”reglering skett mellan resebyrån och [NN] på sätt som innebar att bolaget inte hade ytterligare anspråk på [NN]”. Resebyrån var vidare inte på obestånd och ”skulle ekonomiskt inte komma bättre ur ett offentligtgörande” eftersom resebyrån genom den uppgörelse som träffats avsagt sig sin rätt att begära skadestånd för det inträffade.

A-son har beträffande sin granskningsinsats påpekat att utredningen kring de påstådda oegentligheterna i huvudsak avsåg ”hur depositionskontot [hade] hanterats av ägarna som är en väsentlig del av det integrerade systemet för intern kontroll”. ”Utredningen i sig kom att ge vid handen en fördjupad granskning av just denna problematik. Resultatet av utredningen kom också att ge en lösning på hur den skada bolaget lidit skulle komma att kompenseras.”

RN har förelagt A-son att dels närmare utveckla hur bolaget kom att kompenseras för den skada NN åsamkat det, dels inge de avtal eller dylikt som parterna kan ha ingått i samband med uppgörelsen. A-son har anfört att han ”har ej längre tillgång till bolagets räkenskaper och kan därför inte inge begärda handlingar såsom kopior på fakturor, eventuella avtal mellan bolaget och [NN] etc”. Att reglering av parternas mellanhavanden skett framgår dock enligt A-son av en av revisionsbyrån den 26 maj 1998 avgiven revisions-PM avseende den löpande granskningen, vari anges att ”en genomgång av depositionskontot gjorts och bl.a. har [NN] fakturerats för hans skulder”.

Mot bakgrund av det ovanstående anser A-son att han har haft grund för att avge en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98.

RN, som haft tillgång till A-sons revisionsdokumentation, 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.

Av 10 kap. 10 § tredje stycket ABL, i dess tidigare lydelse, följer att en revisor, som vid sin granskning funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören vidtagit en åtgärd som kan föranleda ersättningskyldighet, måste anmärka i revisionsberättelsen.^{2, 3} En revisor är likaledes skyldig att göra anmärkning om någon av de i lagrummet omnämnda funktionärerna på annat sätt handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören.

I förevarande fall har under räkenskapsåret 1997/98 uppdagats att NN, som var styrelseledamot i ett aktiebolag som bedrev resebyråverksamhet, under i vart fall åren 1996–1998 olovligen tillgodogjort sig bolagets medel. A-son har i slutet av det aktuella räkenskapsåret av resebyrån ombetts att särskilt granska omfattningen av NN:s förfoganden över bolagets medel. A-son har inför avgivande av sin revisionsberättelse för detta räkenskapsår således haft att avgöra om de NN:s dispositioner som varit att hänföra till perioden den 1 maj 1997–30 april 1998 varit av sådan karaktär att det med stöd av 10 kap. 10 § ABL förelåg skyldighet att göra anmärkning i revisionsberättelsen. Därtill har A-son även haft att ta ställning i frågan om ansvarsfrihet.

A-son har den 23 september 1998 avgivit en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1997/98. Såsom grund härför har han huvudsakligen anfört dels att det belopp NN åtkommit

² Som tidigare nämnts återfinns motsvarande bestämmelser numera i 10 kap. 30 § ABL.

³ Det kan noteras att det sedan den 1 januari 1999 finns bestämmelser i 10 kap. 38–40 §§ ABL om att en revisor i vissa fall även har skyldighet att till åklagare anmäla misstanke om brott.

under det aktuella räkenskapsåret understeg de väsentlighetstal han arbetat med vid revisionen av detta bolag, dels att bolaget kompenserats för uppkommen skada och genom bindande överenskommelse avsagt sig sin rätt att framställa ytterligare anspråk mot NN. I det följande bedömer RN i vad mån A-son haft grund för att avge en ren revisionsberättelse.

Som framgår ovan har A-son hänvisat till att skattemyndigheten ansett att NN det aktuella räkenskapsåret endast tillgodogjort sig drygt 17 000 kr och att det beloppet understeg de väsentlighetstal A-son arbetat med vid denna revision. Enligt RN:s uppfattning kan skattemyndighetens bedömning emellertid inte ha legat till grund för A-sons beslut att avstå från att göra en anmärkning; vid tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande måste detta belopp ha varit okänt för A-son eftersom skattemyndigheten avgav sin granskningspromemoria avseende NN först under år 2000. Vidare bör följande noteras. Till följd av vad som förevarit kom NN att lämna bolaget och överlåta 2 400 aktier till den verkställande direktören för en krona. Med hänsyn till att resebyråns justerade egna kapital den 30 april 1998 uppgick till cirka 2,2 mnkr kan konstateras att dessa aktier, vilka utgjorde 40 procent av det totala antalet aktier, representerade ett substansvärde av cirka 880 000 kr. Att NN var villig att överlåta dessa aktier för endast en krona tyder på att han sammantaget tillgodogjort sig betydande belopp. Även om den i mars 1998 utförda granskningen, som betecknas som översiktlig, inte tillåter att man drar några säkra slutsatser om hur stora belopp NN tillgodogjort sig respektive räkenskapsår, kan det med hänsyn till de villkor på vilka aktieöverlåtelsen skedde – vilka villkor A-son måste ha känt till vid tidpunkten för sin revision – i vart fall inte uteslutas att NN under räkenskapsåret 1997/98 tillgodogjort sig ett inte oväsentligt belopp. RN finner därför att det, för visshet i frågan om det av NN åtkomna beloppet varit *väsentligt*, hade krävts en närmare granskning av hur stort belopp NN olovligen åtkommit räkenskapsåret 1997/98. Eftersom den översiktliga granskning som utfördes under mars månad 1998 inte kunde ge ett nöjaktigt besked i den delen, har det ålegat A-son att fördjupa sin granskning avseende de NN:s transaktioner som var att hänföra till detta räkenskapsår.

Som ytterligare grund för att avge en ren revisionsberättelse har A-son framfört att ”reglering [hade] skett mellan resebyrån och [NN] på sätt som innebar att bolaget inte hade ytterligare anspråk på [NN]”, att bolaget genom den uppgörelse som träffats avsagt sig sin rätt att begära skadestånd för det inträffade samt att NN ”fakturerats för [sina] skulder” varigenom ”alla mellanhavanden mellan bolaget och [NN] kom att regleras”. Vad först gäller regleringen av parternas mellanhavanden vill RN påpeka att det av A-sons revisionsdokumentation framgår att NN fakturerats endast ”för sina resor”. För övrigt har A-son inte visat att han följt upp att fakturan betalats. RN kan därmed inte instämma i A-sons påstående att bolaget därigenom kompenserats. Att resebyrån genom avtal eller dylikt skulle ha avsagt sig sin rätt att begära skadestånd från NN har A-son inte kunnat styrka. Enligt RN:s uppfattning innebar slutligen inte heller NN:s aktieöverlåtelse att *bolaget* kompenserades; endast den kvarvarande aktieägaren torde därigenom ha kompenserats för sin skada.

Sammanfattningsvis gör RN följande bedömning. Med hänsyn till vad som framkommit genom granskningen i mars månad 1998 har A-son haft att avgöra om han borde göra anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98 i enlighet med dåvarande 10 kap. 10 § tredje stycket ABL. A-son har enligt vad som redogörs för ovan ansett att han kunde avge en ren revisionsberättelse. RN finner dock att A-son varken utfört en fördjupad granskning i syfte att förvissa sig om att det under aktuella räkenskapsåret av NN åtkomna beloppet var oväsentligt eller följt upp att samtliga mellanhavanden reglerats. Han har inte heller visat att bolaget genom avtal eller dylikt avsagt sig sin rätt att begära skadestånd av NN. Härigenom har han inte haft tillräckligt underlag för att i revisionsberättelsen tillstyrka att NN beviljades ansvarsfrihet. Sammantaget finner RN att A-son på ett allvarligt sätt har 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 RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Maria Östman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendet.