

D 12/05

Revisorsnämnden (RN) har fått kännedom om att godkände revisorn A-son har dömts av Svea hovrätt för medhjälp till bokföringsbrott till villkorlig dom och böter. Domen avsåg A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag räkenskapsåret den 13 maj 1997 –30 april 1998. A-son har den 7 januari 1999 avgett en ren revisionsberättelse avseende detta räkenskapsår. Enligt Svea hovrätts domskäl har A-son – genom att inte framställa några anmärkningar utan i stället avge en ren revisionsberättelse – främjat att bolagets ställning och resultat under räkenskapsåret 1997/98 inte har kunnat bedömas med ledning av bokföringen då denna var bristfällig. Genom domen fastställde hovrätten Stockholms tingsrätts domslut. A-son har sökt men inte fått prövningstillstånd i Högsta domstolen och hovrättens dom har därmed vunnit laga kraft.

A-son har med anledning av Svea hovrätts och Stockholms tingsrätts domar förelagts att yttra sig. Med utgångspunkt i domarna och A-sons yttranden har RN ställt ett antal frågor till A-son. RN har även inhämtat A-sons revisionsdokumentation. Nedan följer i avsnitt 1 en sammanställning av den bakgrund som framgår av handlingarna i ärendet. De handlingar som RN hänvisar till i detta avsnitt har RN tagit del av i A-sons dokumentation. Därefter återges i avsnitt 2 en sammanfattning av A-sons redogörelse för sina revisionsinsatser. I avsnitt 3 redogörs slutligen för RN:s bedömning.

Bakgrund

Bolaget bildades i april 1997 varvid A-son valdes till bolagets revisor. En av bolagets grundare (BL) skötte bolagets redovisning. Enligt bolagsordningen skulle bolaget bedriva restaurangverksamhet samt import, export och transitohandel av olika varor, förmedling av betalningar i samband med import och export och andra uppdrag inom det finansiella området samt därmed jämförlig verksamhet.

Bolaget köpte enligt ett förvärsavtal daterat den 15 maj 1997, med tilläggsavtal daterat den 1 juni 1997, en restaurangrörelse av en fysisk person (MK) med tillträdesdag den 1 juni 1997. Enligt förvärsavtalet uppgick priset för rörelsen till 250 000 kr och enligt tilläggsavtalet lades 50 000 kr till det ursprungliga priset. Transaktionen har enligt ett utdrag ur huvudboken bokförts som ”Inköp rörelse från V&MK” med 250 000 kr den 1 september 1997 och kompletterats med 50 000 kr den 1 december 1997. Av huvudboken framgår att bolaget även per samma datum har aktiverat kostnader för renovering av lokalen med 290 000 kr och 10 000 kr, totalt 300 000 kr. Till detta belopp finns inget underlag i A-sons dokumentation. Bolaget har dessutom förvärvat inredning och maskinell utrustning i lokalen för 97 500 kr i början av juni 1997, som enligt en faktura återgått till säljaren den 1 november samma år. I årsredovisningen redovisas inventarier och hyresrätt till 310 000 kr. I slutet av januari 1998 såldes bolagets aktier till en ny ägare för 100 000 kr. Försäljningen villkorades av att den nye ägaren även övertog bolagets bokförda skulder till tidigare intressenter på 500 000 kr. Enligt bolagets förvaltningsberättelse för räkenskapsåret 1997/98 startades restaurangverksamheten, efter ombyggnad av lokalen, i slutet av augusti 1997. Bolaget redovisade under räkenskapsåret en omsättning på totalt 210 021 kr. Av en resultatrapport framgår att 102 218 kr härrör från försäljning, 17 000 kr från övriga sidointäkter och 90 803 kr från övriga ersättningar och intäkter, vilka enligt två bokföringsorder daterade den 31 januari 1998 avser efterskänkning från tidigare ägare av inlånade medel. Bolaget har vidare under tiden juli 1997–mars 1998 vid elva tillfällen bokfört inbetalningar från utlandet till ett

värde av ca 1,4 mnkr. Av beloppet har 1,3 mnkr har tagits ut under samma period. Beloppen har bokförts på avräkningskonton och inte påverkat bolagets redovisade resultat. Av hovrättens dom framgår att bolaget den 26 oktober 1999 försattes i konkurs av Stockholms tingsrätt.

A-sons yttranden

A-son har anfört bland annat följande rörande sina granskningsinsatser i bolaget. Han fick uppdraget via BL som även efter aktieöverlåtelsen i januari 1998 fortsatte att sköta bolagets bokföring. A-son fick materialet för revision avseende räkenskapsåret 1997/98 först i början av januari 1999 efter en rad påminnelser. Han ansåg att det var väsentligt att komma till rätta med de brister han iakttagit och göra en tidig revision påföljande räkenskapsår. Han visste genom tidigare yrkesmässig kontakt med BL att denne höll hög kvalitet på sitt redovisningsarbete, vilket invercade på riskbedömningen. Eftersom möjligheterna till tillförlitliga rutiner för intern kontroll är begränsade i mindre bolag genomförde A-son i huvudsak en substansgranskning.

Enligt A-son grundades bokföring av inventarier och hyresrätt i och för sig på bokföringsorder, men han har kontrollerat underlagen till dessa i form av avtal och fakturor. Fakturorna, som gällde renoveringsarbeten, utgjorde inte verifikationsunderlag för bolaget då överlåtelsen avsåg lokalen i renoverat skick. Anskaffningen finansierades genom inlåning från personer ur ägarkretsen. A-son har redogjort för hur han vid sin granskning har kunnat konstatera att samma inventarier överlåtits flera gånger till bolaget. Dessutom fanns inte samtliga köpta inventarier i lokalen. Den person som köpte bolagets aktier i januari 1998 förmådde inte betala överenskommet pris, varför köpeskillingen nedsattes till 300 000 kr. Om nedsättningen inte hade skett hade det inneburit att köparen hade fått betala ett överpris för verksamheten, som bestod av inventarierna och hyresrätten. I och med nedsättningen kom inventarierna och hyresrätten också att redovisas till sitt rätta värde i bolagets årsredovisning. Förutom egen fysisk kontroll av lokalen vid revisionstillfället den 7 januari 1999, har A-son kontrollerat de slutligen redovisade värdena för inventarier och hyresrätt med en fastighetsvärderare.

A-son har uppgett att han vid sin granskning har konstaterat att avstämningsrutinerna för bank, postgiro och leverantörsskulder fungerade väl. Han bedömde försäljningen som en viktig granskningspost och gick igenom kassarutinerna. Företagsledaren antecknade varje dag erhållna kontanter och rikskuponger i en veckorapport. Till rapporten fogades tömningskvitton från bolagets kassaregister. Rapporterna bokfördes sedan var fjortonde dag. A-son fann rutinerna vara i enlighet med god redovisningssed. Han konstaterade att bruttovinsten var låg. I sin bedömning av bolagets redovisade försäljningsintäkter har han tagit hänsyn till att det var fråga om en nystartad verksamhet. Bolaget hade inte påbörjat caféverksamhet i lokalen förrän i augusti 1997. Samtidigt som caféverksamhet bedrevs pågick ombyggnad av lokalen. Efter överlåtelsen i januari 1998 startade den nye ägaren restaurangverksamhet.

Den del av bolagets redovisade omsättning som avsåg efterskänkta skulder på totalt 90 803 kr hänförde sig, enligt A-son, till tillskjutna medel och utlägg för verksamheten som gjorts av BL och andra personer som ingick i ägarkretsen. Han betraktade det efterskänkta beloppet som ett led i överlåtelsen av aktierna i januari 1998. Den del som avsåg utläggen hade dessförinnan varit bokförd som negativ kassa. På RN:s fråga vilka underlag som A-son har tagit del av avseende skuldernas uppkomst har A-son uppgett att han inte reagerade särskilt på att man hade tillskjutit medel till bolaget i samband med att bolagets verksamhet startade. Han har vid sin granskning tagit del av de bokföringsorder daterade den 31 januari 1998 som ingår i hans dokumentation och fått BL:s muntliga bekräftelse på att skulderna hade eftersänkts.

Bolagets bankkonto hade under räkenskapsåret använts av personer, tillhörande kretsen av bolagets ägare, som transaktionskonto för att föra in egna medel från utlandet. Vad A-son vet finns det inget som hindrar denna användning av ett bolags konto. Han vet inte något om

bakgrunden till transaktionerna, men har granskat underlagen för in- och utbetalningar och kunnat konstatera att det rörde sig om inbetalningar från flera olika länder. För A-son var det uppenbart att det inte var fråga om intäkter från verksamheten. I redovisningen behandlades transaktionerna som rörelsefrämmande. Förfarandet påverkade inte bolagets resultat, varför det var korrekt att redovisa dem på ett avräkningskonto. Eftersom bolaget hade överlåtits under räkenskapsåret och förfarandet därmed hade upphört såg han ingen anledning att agera vidare i frågan.

RN:s bedömning

Tillämplig lag

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft och RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i detta ärende de äldre bestämmelserna.

A-sons revisionsdokumentation

Bestämmelser om revisorns dokumentationsskyldighet fanns vid aktuell tid i 10–14 §§ i 1997 års föreskrifter.¹ Av bestämmelserna framgick att en revisor var skyldig att dokumentera sina revisionsuppdrag. Revisionsdokumentationen skulle innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Enligt 11 § nämnda föreskrifter skulle av dokumentationen framgå de bedömningar och den planering som hade legat till grund för granskningen, den granskning som hade genomförts, de iakttagelser som hade gjorts och de slutsatser som hade dragits samt de åtgärder som hade vidtagits.

A-sons dokumentation består av årsredovisningen för räkenskapsåret, A-sons revisionsberättelse, kopior av ett antal bokföringsorder, kopior av avtal, kopior av fakturor från inventarieförvärv, utdrag ur bolagets huvudbok, en bilaga med specifikation till balansposterna, en kortfattad granskningsplan, slutkontrollista samt standardiserade checklistor märkta med U.a., U.å., E/T, Ja eller Nej där det även förekommer några få anteckningar. Dessutom finns bolagshandlingar i form av registreringsbevis, bolagsordning etc. Av A-sons dokumentation framgår inga av de åtgärder beträffande granskningen av bolagets kassa- och avstämningsrutiner, kontroll av underlag för in- och utbetalningar från utlandet och anlåtande av utomstående för värdering av lokalen som han har redogjort för i sina yttranden till RN. Med undantag för överväganden angående bolagets låga bruttovinst finns inte heller några anteckningar om de iakttagelser och slutsatser som A-son enligt sina yttranden till RN har gjort vid sin granskning. Inte heller framgår av dokumentationen om han har vidtagit några åtgärder i anledning av sina iakttagelser.

¹ Motsvarande bestämmelser om dokumentationsskyldigheten och dess innebörd finns numera i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

A-sons dokumentation uppfyller således inte ställda krav, varför han har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons revision

Av 2 § bokföringslagen (1976:125), som gällde för det aktuella räkenskapsåret 1997/98,² framgick att bokföringsskyldigheten innefattade att kronologiskt och systematiskt bokföra uppkomna affärshändelser och i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter. Vidare föreskrevs i 4 § samma lag att i bokföringen skulle som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Enligt 5 § första stycket samma lag skulle bokföringen för varje affärshändelse grundas på handling som härrörde från affärshändelsen eller särskilt upprättades med uppgifter från denna (verifikation). I nämnda paragrafs andra stycke föreskrevs att verifikation på varaktigt sätt skulle innehålla uppgifter om när den hade upprättats, när affärshändelsen hade inträffat, vad denna avsåg, vilket belopp den gällde, vilken motpart den berörde samt, i förekommande fall, vilka handlingar som hade legat till grund för affärshändelsen och var originalhandlingen förvarades. I 8 § föreskrevs att affärshändelser som inte var kontanta in- och utbetalningar skulle bokföras så snart det kunde ske.

Bolagets redovisning har på ett flertal punkter inte levt upp till bokföringslagens krav. Det har exempelvis framgått att verifikationerna beträffande flera väsentliga affärshändelser, som anskaffning av anläggningstillgångar, reovering av lokalen och uppkomsten samt regleringen av skulder i bolaget, varit bristfälliga då de utgjordes av bokföringsorder utan vidare hänvisning till underlag. Att A-son vid sin revision kunnat ta del av några av de underlag som låg till grund för bokföringen läker inte bristen. Vad gäller bolagets anskaffning av inventarier och hyresrätt har A-son tagit del av underlag i form av ett överlåtelseavtal upprättat den 15 maj 1997 med tilläggsavtal den 1 juni 1997 och med angiven tillträdesdag den 1 juni 1997. Bokföring har skett flera månader därefter utan att någon förklaring till fördröjningen har framkommit. Vidare uppfyllde bolagets redovisning av försäljningsintäkter inte kraven enligt god redovisningssed, eftersom det saknades bokföringsunderlag i form av kontrollremсор från bolagets kassaregister.³ RN finner att bristerna har varit så allvarliga att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte i revisionsberättelsen påtala att bokföringen inte uppfyllde kraven enligt bokföringslagen och god redovisningssed.

Det har framgått att i bolagets redovisade omsättning ingår ett belopp på 90 803 kr, avseende eftersänkta inlånade medel samt utlägg vilka varit bokförda som kassaunderskott. A-son har inte vid sin granskning tagit del av några underlag för skuldernas uppkomst eller för deras efterskänkning utöver bokföringsorder och BL:s muntliga uppgifter. Genom att godta beloppet utan tillräckliga underlag har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

² Bokföringslagen (1976:125) har numera ersatts av bokföringslagen (1999:1078), som innehåller motsvarande regler angående löpande bokföring och verifikationer.

³ Bokföringsnämnden har i sin rekommendation "Gemensam verifikation" (BFN R 2) fastslagit vilka krav som ställs enligt god redovisningssed för bolags användande av en gemensam verifikation. I punkterna 20 och 21 i nämnda rekommendation anges följande beträffande den gemensamma verifikationens form. I mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, skall den gemensamma verifikationen bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. Den gemensamma verifikationen i företag som använder ett flertal kassaapparater får bestå av kassarapport till vilken skall fogas ett tömningskvitto för varje kassaregister. I dessa fall utgör inte kontrollremсорna räkenskapsmaterial. En förutsättning för att kontrollremсор skall kunna ersättas av kassarapport är att företaget har ett väl fungerande system för intern kontroll av att kassarapporten överensstämmer med kontrollremсорna.

Vad gäller uppgifterna att bolagets bankkonto har använts för förmedling av betalningar från utlandet noterar RN att sådan förmedling enligt bokföringen har förekommit både i februari och mars 1998, det vill säga även efter det att aktierna i bolaget hade övergått till en ny ägare varmed de personer som enligt A-son låg bakom transaktionerna hade upphört att ha anknytning till bolaget. Med hänsyn till den verksamhet som bolaget enligt bolagsordningen skulle bedriva var det dessutom inte tillräckligt att konstatera att medlen ifråga härrörde från utlandet och därför inte kunde ha med restaurangverksamheten att göra. A-son borde ha vidtagit granskningsåtgärder utöver dem han har beskrivit i sina yttranden till RN för att säkerställa att medlen inte avsåg intäkter i bolagets verksamhet. A-son har således åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder med anledning av transaktionerna.

Enligt 9 kap. 5 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1999,⁴ skulle årsredovisning och revisionsberättelse framläggas på ordinarie bolagsstämma som skulle hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. A-son borde ha anmärkt i revisionsberättelsen på att bolagets räkenskapshandlingar och årsredovisningen för räkenskapsåret 1997/98 lämnats till honom för sent för att revisionsberättelsen skulle kunna framläggas på ordinarie bolagsstämma inom föreskriven tid. Genom att inte göra detta har A-son även härvid åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Sammanfattningsvis har A-son i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen, Elisabeth Palm, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.

⁴ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 9 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen.