

LR: dom 2006-10-11, mål nr 888-06

D 48/05

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (SAB) räkenskapsåret 2001. Anmälaren har ifrågasatt A-sons agerande bl.a. vad gäller omhändertagande av delar av SAB:s räkenskapsmaterial, avgivande av oren revisionsberättelse samt ingivande av brottsanmälan till åklagare.

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bl.a. följande. A-son är verksam vid ett registrerat revisionsbolag (revisionsbyrån). Den 19 maj 2003 avgav A-son en revisionsberättelse med bl.a. följande anmärkningar.

”Bolaget har under löpande verksamhetsår uppvisat omfattande brister i den löpande bokföringen. I samband med inledd revision har bolaget informerats om dessa brister varvid bokföringen ombokförts. Bolagets löpande bokföring påvisar efter ombokföring omfattande kvarvarande brister hänförliga till BFL 5 kap, varvid specifikt noterats att ett antal transaktioner saknat erforderligt underlag i form av leverantörsfakturor. Till följd härav har jag ej kunnat verifierat varken belopp eller rörelsetillhörighet avseende bolagets utbetalningar ovan.

På grund av ovanstående kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Bolaget årsredovisning har inte avlämnats för granskning inom föreskriven tid.

Jag kan varken tillstyrka eller avstyrka att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen eller behandlar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Med hänsyn till nämnda osäkerhet kring rörelsetillhörigheten avseende bolagets utbetalningar och att bolaget på grund av styrelseledamöternas försumliga hantering av såväl bokföringen som skatter och avgifter samt moms kan ha orsakat onödiga kostnader, kan jag varken tillstyrka eller avstyrka att styrelsens ledamöter beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Den 18 juni 2003 lämnade A-son en redogörelse enligt 10 kap. 40 § aktiebolagslagen (1975:1385) till Åklagarmyndigheten i Stockholm. Av denna redogörelse framgår bl.a. att det vid revision av 2001 års räkenskaper har framkommit att bolaget har uppvisat omfattande brister i den löpande bokföringen samt att årsredovisningen för 2001, daterad av styrelsen den 15 maj 2003, upprättats med mycket lång fördröjning. Genom en skrivelse daterad samma dag underrättade A-son styrelsen i SAB om att brottsanmälan gjorts och att han frånträtt sitt uppdrag som revisor i SAB. Samma dag ingav han en anmälan till PRV (numera Bolagsverket) av vilken framgår att han frånträtt uppdraget som revisor i SAB.

I en skrivelse till Ekobrottsmyndigheten daterad den 24 juni 2003 upplyste A-son om att han den 19 juni samma år har hittat en pärm tillhörig SAB i revisionsbyråns lokaler. Pärmen innehöll enligt A-son originalverifikationer avseende år 2001 och kunde därmed avse underlag som

tidigare efterfrågats av honom. A-son hemställde därför om att Ekobrottsmyndigheten skulle avvakta med sin utredning tills han hunnit undersöka bolagets transaktioner med beaktande av underlagen. Av skrivelsen framgår vidare att A-son skulle undersöka möjligheterna att avge en justerad revisionsberättelse.

Den 7 juli 2003 avgav A-son en ny oren revisionsberättelse av vilken bl.a. framgår följande.

”Bolaget har under löpande verksamhetsår uppvisat omfattande brister i den löpande bokföringen. I samband med inledd revision har bolaget informerats om dessa brister varvid bokföringen ombokförts. Bolagets löpande bokföring påvisar efter ombokföring kvarvarande brister enligt BFL 5 kap, varvid specifikt noterats att ett antal transaktioner saknat erforderligt underlag. Till följd härav har jag ej kunnat verifiera rörelsetillhörighet avseende bolagets utbetalningar ovan, vilket medför osäkerhet med avseende på resultat och ställning.

Med undantag av ovanstående anser jag att årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

Då bristerna av mig inte bedöms kunna ha avgörande betydelse för bolagets fortbestånd tillstyrker jag att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen och behandlar förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Bolaget har under räkenskapsåret ej fullgjort sina skyldigheter mot skattemyndigheten varvid specifikt noterats utebliven redovisning av skatter och avgifter samt moms, skönstaxeringar och förseningsavgifter.

Enligt min mening kan bristerna i hanteringen av bokföringen, skatter och avgifter ha förorsakat bolaget skada men då omfattningen härav är osäker kan jag varken tillstyrka eller avstyrka att styrelsens ledamot beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Bolagets årsredovisning har inte avlämnats för granskning inom föreskriven tid. Den sent upprättade årsredovisningen kan konstituera straffsanktionerat åsidosättande av bokföringslagen.”

Samtidigt gjorde A-son en ny brottsanmälan och skickade en förnyad anmälan till PRV samt en ny underrättelse till styrelsen i SAB. Av brottsanmälan framgår bl.a. att det vid revisionen av 2001 års räkenskaper har framkommit att bolaget har uppvisat omfattande brister i den löpande bokföringen, att bristerna efter komplettering av räkenskapsmaterialet i väsentliga avseenden har läkts, varvid en justerad revisionsberättelse har avgivits, men att brister kvarstår i enlighet med vad som har noterats i den justerade revisionsberättelsen. Vidare framgår av anmälan att årsredovisningen upprättats för sent.

A-son har yttrat sig över anmälan och anfört följande. Den aktuella pärmen synes ha lämnats till revisionsbyrån i samband med revisionen av räkenskapsåret 2000. Under hösten 2001 hade han kontakt med SAB:s bokföringsansvarige och en av bolagets ägare angående årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. A-son fick uppgift om att årsredovisningen skulle vara klar i januari/februari år 2002. Då årsredovisningen inte hade presenterats i maj 2002 tog han en ny kontakt med bolagets bokföringsansvarige som meddelade att bokslutet ”var på gång”. I juni 2002 togs förnyad kontakt med bolaget varvid A-son fick veta att han skulle erhålla bokslut och årsredovisning direkt efter semestern. Efter ytterligare kontakter med bolaget fick A-son ett första utkast till årsredovisning den 28 november 2002. Utkastet var inte komplett utan saknade bl.a. förslag till vinstdisposition. A-son fick vid detta tillfälle även tillgång till resultat- och balansrapport samt utskrift av huvudboken daterad den 24 november 2002. Därutöver

tillställdes A-son ett mycket ofullständigt räkenskapsmaterial bestående av en pärm med ett mindre antal leverantörsfakturor samt en pärm med diverse kontoutdrag. Den bokföringsansvarige uppmanades då att komplettera verifikationspärmen.

Den 13 december 2002 erhöll A-son en undertecknad årsredovisning samt kompletterande material. Denna årsredovisning var ändrad jämfört med utkastet. Granskning inleddes av A-son och han konstaterade att bokföringen var mycket bristfällig. Bokföringen gick inte att följa bl.a. på grund av att flera verifikationer saknade verifikationsnummer och att vissa fakturor "helt verkade saknas".

Den 16 december 2002 skickade A-son ett brev till en av ägarna och meddelade att revision inte kunde utföras på grund av brister i bokföringen. Vid ett senare samtal med den bokföringsansvarige gick A-son bl.a. igenom hur bokföringen måste vara organiserad. Bolaget hämtade sitt material för komplettering.

Den 19 maj 2003 erhöll A-son en uppdaterad årsredovisning undertecknad den 15 maj 2003 tillsammans med verifikationspärmar och en separat bokföringspärm. Bokföringen gick nu att följa och revidera. Dock saknades ett flertal underlag för bl.a. leverantörsfakturor. På verifikationerna avseende leverantörsfakturorna fanns handskrivna kommentarer om vad som avsågs men rörelsetillhörighet m.m. gick inte att följa då fakturorna saknades. A-son kunde inte heller verifiera huruvida bolaget fullföljt sina skyldigheter avseende skatter och avgifter. Den 19 maj 2003 avgav A-son en oren revisionsberättelse med ovan nämnda anmärkningar. Han gjorde brottsanmälan den 18 juni 2003. Han ansåg det inte meningsfullt att underrätta styrelsen om brottsmisstanken två veckor innan brottsanmälan i enlighet med 10 kap. 39 och 40 §§ aktiebolagslagen på grund av att även om räkenskapsmaterialet skulle göras fullständigt så kvarstår det förhållandet att årsredovisningen upprättats med mycket lång fördröjning. A-son ansåg därför inte att det fanns anledning att avvakta med anmälan tills fristen löpt ut.

I samband med att A-son den 19 juni 2003 återfann SAB:s pärm i ett av revisionsbyråns arkiv kontaktade han omedelbart en av SAB:s ägare och informerade om detta. Den bokföringsansvarige hämtade pärmen för ytterligare komplettering av bokföringen. A-son tog även muntlig kontakt med Ekobrottsmyndigheten samt ingav en skrivelse vari han påtalade att pärmen återfunnits och att myndigheten därför borde avvakta med sin utredning. A-son kontaktade även PRV för att uppskjuta avregistreringen av honom som bolagets revisor. Den 1 juli 2003 återfick A-son bolagets pärmar och en kompletterad bokföring. Vid granskningen noterade A-son att det fanns kvarvarande brister i bokföringen och han avgav en ny oren revisionsberättelse. Han gjorde också en ny anmälan till Ekobrottsmyndigheten vilken var avsedd att ersätta den tidigare inlämnade anmälan samt underrättade PRV om att han frånträtt uppdraget som revisor i SAB.

RN gör följande bedömning.

Räkenskapsmaterial som tillhör klienten och som revisorn tillfälligt innehar skall förvaras på ett betryggande sätt. Detta innebär bl.a. att revisorn skall ha kontroll över vilket material som han eller hon mottagit från klienten, huruvida materialet skall återställas till denne samt var materialet förvaras. Ett av skälen till detta är att klienten kan ha ett mycket starkt behov av att snabbt återfå materialet t.ex. för att få en överblick över sin rörelse eller för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt bl.a. bokföringslagen.¹

A-son har förvarat delar av SAB:s räkenskapsmaterial i ett arkiv som tillhör den revisionsbyrå vid vilken han är verksam. Han har förvarat materialet på ett sådant sätt att detta inte kom att återställas till SAB i samband med att revisionen av 2000 års räkenskaper hade avslutats. En

¹ Jfr NJA 1981 s. 1050.

jämförelse mellan revisionsberättelsen och brottsanmälan daterade den 19 maj respektive den 18 juni 2003 och motsvarande handlingar daterade den 7 juli samma år visar att det saknade materialet varit av stor betydelse för A-sons bedömning av frågan om SAB fullgjort sina skyldigheter enligt bokföringslagen. Genom att förvara ifrågavarande material på ett sätt som förhindrat återställandet av räkenskapsmaterialet till klienten har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. RN har på föreliggande material inte funnit skäl att i övrigt kritisera A-sons insatser i samband med revisionen av SAB.

RN finner att A-son enligt vad som ovan beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger A-son till last är allvarligt. Med hänsyn till omständigheterna i det aktuella fallet, och särskilt med beaktande av att A-son så långt det är möjligt försökt att undanröja eventuella effekter av den bristande hanteringen av räkenskapsmaterialet, finner RN att åtgärden kan stanna vid en erinran.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son erinran.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, 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 juris doktorn Adam Diamant som föredragit ärendet.