

LR: dom 2007-10-10, mål nr 11858-07 (ref)

KamR: dom 2008-04-25, mål nr 7576-07

D 15/07

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i en bostadsrättsförening (föreningen).

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår bland annat följande. A-son valdes till revisor i samband med att föreningen förvärvade en hyresfastighet år 2000. Föreningens redovisning och medelsförvaltning sköttes fram till mitten av år 2003 av en förvaltare (PS) som drev sin verksamhet i enskild firma med ett antal anställda. Enligt föreningen har det, sedan en ny styrelse valts, framkommit att PS under den aktuella tiden har förskingrat sammanlagt 2,3 mnkr och att bokföringen dessutom har haft en rad stora brister. A-son har i maj 2001 avgett en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000. Därefter har han den 10 oktober respektive den 12 november 2002 tillskrivit styrelsens ordförande med anledning av svårigheter att utföra revisionerna av räkenskapsåren 2001 och 2002. Han har därutöver inte haft någon kontakt med föreningens styrelse förrän i maj 2003. Under år 2002 höll föreningen ordinarie årsstämma där räkenskapshandlingar för år 2001 lades fram. Den revisionsberättelse som lades fram tillsammans med årsredovisningen var dock en kopia av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000, vilket inte noterades förrän senare. Enligt anmälaren skulle missförhållandena i föreningens medelsförvaltning och redovisning ha upptäckts tidigare om A-son förhållit sig mer aktiv.

A-son har anfört i huvudsak följande. PS var A-sons kontaktperson gentemot föreningen eftersom föreningen hade överlåtit den praktiska hanteringen av sin redovisning, administration och medelsförvaltning till PS som bedrev sin verksamhet under enskild firma. A-son innehade revisionsuppdrag även för andra nybildade bostadsrättsföreningar där PS firma hade redovisningsuppdrag, vilket innebar ett stort antal kontakter med PS och dennes anställda. A-son noterade vid sina revisioner att det fanns brister i bokföringen och i redovisningsfirmans rutiner. Under våren 2002 förvärrades situationen och han hade svårt att få del av de underlag som han behövde för att kunna slutföra revisionen av räkenskapsåret 2001. Vid ett möte med PS den 16 september 2002 konstaterade A-son att föreningens årsredovisning för räkenskapsåret 2001 fortfarande inte var underskriven och att han inte hade fått del av begärt material. Vid denna tid började han fatta misstanke om att allt inte stod rätt till avseende föreningens förvaltning av bl.a. likvida medel. Den 10 oktober 2002 skrev han ett brev till styrelsens ordförande där han som ett led i revisionen för räkenskapsåret 2002 begärde att få del av kontoutdrag i original för att följa upp handhavandet av föreningens likvida medel. Han upplyste även om att revisionen av räkenskapsåret 2001 inte hade kunnat avslutas eftersom han inte fått del av efterfrågat material. Han skickade liknande brev till andra bostadsrättsföreningar där han var vald revisor och PS skötte redovisningen. Samtliga styrelser, utom den aktuella föreningens, kontaktade honom med anledning av brevet. Han hade möten med representanter för dessa styrelser där han bl.a. rekommenderade respektive förening att föra över de likvida medlen till föreningen, att avsluta PS fullmakt samt att säga upp avtalet med PS. Styrelsen i den i ärendet aktuella föreningen hörde däremot inte av sig till A-son med anledning av brevet. Han fick begärt material från en av PS anställda. Han skickade ytterligare en skrivelse till föreningens styrelseordförande den 12 november 2002, vari han begärde information om två utbetalningar till ett "förvaltarkonto" på

sammanlagt 1,5 mnkr som han hade noterat vid sin granskning. När han inte fick något svar på detta brev övervägde han att lämna uppdraget, men hans bedömning var att detta kunde skada föreningen eftersom räkenskapsåret gått till ända. Nästa kontakt med föreningen var i maj 2003 på initiativ av styrelsens då nyvalda ordförande. Han informerade henne om att han hade haft svårighet att erhålla erforderligt material, varför han inte kunnat avsluta revisionen. För att han skulle få del av föreningens räkenskapshandlingar krävde hon att han skulle intyga sitt oberoende gentemot tidigare styrelseordföranden och PS. Han valde i början av juni 2003 att avsäga sig uppdraget eftersom det ömsesidiga förtroendet mellan honom och klienten brast. Det framkom inte vid samtalen med föreningens nya styrelseordförande att räkenskapshandlingar för räkenskapsåret 2001 hade lagts fram vid en föreningsstämma under år 2002, utan detta fick han kännedom om först när han fick underrättelse från RN i ärendet.

RN gör följande bedömning.

Enligt preskriptionsbestämmelsen i 32 § femte stycket lagen (2001:883) om revisorer får varning eller erinran inte meddelas om det som läggs revisorn till last har inträffat mer än fem år innan revisorn fick underrättelse i ärendet. I förevarande fall fick A-son del av anmälan i vart fall senast den 25 augusti 2006, vilket innebär att RN inte funnit anledning att beakta förhållanden som hänför sig till tiden före den 25 augusti 2001.

Revisorerna i en bostadsrättsförening skall enligt 8 kap. 13 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar¹ för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Av 7 kap. 4 § lagen om ekonomiska föreningar framgår att ordinarie föreningsstämma skall hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår, varvid styrelsen skall lägga fram årsredovisning och revisionsberättelse. Genom att åta sig ett revisionsuppdrag påtar sig en revisor skyldigheten att verka för att de uppgifter som ankommer på honom eller henne kan fullgöras. Därav följer bl.a. att revisorn måste vara beredd att göra klart för klienterna att de är skyldiga att inkomma med årsredovisning och övrigt material för granskning i sådan tid att de tidsfrister som uppställs i årsredovisningslagen och lagen om ekonomiska föreningar kan hållas.

A-son har inte fått del av föreningens årsredovisning i rätt tid. Han har under våren 2002 utan resultat efterfrågat underlag för räkenskapsåret 2001. Det låg i hans skyldigheter som revisor att utan dröjsmål vända sig till föreningens styrelse för att erinra den om dess ansvar i detta hänseende. Inte förrän i oktober 2002 (drygt tre månader efter det att årsredovisningen och revisionsberättelsen enligt lag skulle ha varit färdigställda) har A-son skickat ett brev till föreningens styrelseordförande där han i första hand har begärt underlag för revisionen av räkenskapsåret 2002 och närmast i förbigående nämnt att han inte hade fått del av tillräckliga underlag för att kunna avsluta revisionen av räkenskapsåret 2001. Han skickade ytterligare ett brev till styrelsens ordförande i november 2002 angående revisionen av räkenskapsåret 2002, utan att ens nämna att revisionen för räkenskapsåret 2001 fortfarande inte hade kunnat slutföras. Efter att ha skickat breven har han inte vidtagit några ytterligare åtgärder för att få tillfälle att utföra sitt uppdrag. Det var föreningens nya styrelseordförande som kontaktade honom i maj 2003. Genom

¹ I fråga om regler om revision och redovisning gäller för bostadsrättsföreningar, enligt 9 kap. 26 § bostadsrättslagen (1991:614), reglerna i 8 kap. lagen om ekonomiska föreningar i tillämpliga delar samt bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554). Angående bestämmelser om föreningsstämma för bostadsrättsföreningar hänvisar 9 kap. 14 § bostadsrättslagen med vissa angivna undantag till reglerna i 7 kap. lagen om ekonomiska föreningar.

att inte i tillräcklig mån agera för att beredas möjlighet att slutföra sin revision av räkenskapsåret 2001 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son hade i oktober 2002, då han skickade ovan nämnda brev till styrelsens ordförande, fattat misstankar angående förvaltningen av föreningens likvida medel. Av de båda brev som han har skickat till föreningens styrelseordförande framgår inte hans misstankar om brister i hanteringen av föreningens likvida medel tillräckligt tydligt. RN finner att A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor då han inte försäkrat sig om att styrelsen fick del av hans synpunkter på förvaltningen av föreningens likvida medel.

Genom sin passivitet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som framkommit är vid en samlad bedömning allvarligt, varför RN finner att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, kammarrättspresidenten Hans-Jörgen Andersson, 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 stf. direktören Per Eskilsson, revisionsdirektören Anders Holm samt avdelningsdirektören Sara Orback som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 332

Dom 2007-10-10 i mål nr 11858-07

Revisorsnämnden (RN) har i beslut den 22 mars 2007 meddelat auktoriserade revisorn A-son en varning.

A-son har överklagat beslutet och yrkat i första hand att beslutet att meddela honom en varning skall undanröjas. I andra hand har han yrkat att länsrätten, med ändring av RN:s beslut, skall fastställa den disciplinära åtgärden till en erinran. Till stöd för sin talan har han anfört i huvudsak följande. RN har i beslutet bortsett från de åtgärder han vidtagit för att föreningen skulle agera och lägger därmed styrelsens passivitet honom till last. RN anser vidare att han inte tillräckligt tydligt framfört sina misstankar om brister i hanteringen av föreningens likvida medel. Han anser inte att han kunde ha uttryckt sig tydligare då han faktiskt inte hade kännedom om huruvida det förelåg brister i den angivna föreningens redovisning. Han har angett att ett visst belopp överförts till förvaltaren utan att det framgår i vilket syfte detta gjorts eller till vilket konto. Vidare hade hans misstankar uppkommit i samband med iakttagelser i andra revisionsuppdrag än nu aktuellt varför han även hade att beakta sin tystnadsplikt. RN har inte angett vad han skulle ha framfört tydligare. Att framföra påståenden utan grund är inte förenligt med god revisorssed. Det är dessutom så att det är styrelsen som uppdragit åt förvaltaren att hantera medlen. Varken styrelseordföranden eller någon annan företrädare för styrelsen återkom till honom efter att han skickat brev till styrelseordföranden. Varning är en disciplinär åtgärd som bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande. Han har varit yrkesverksam revisor sedan 1977 och auktoriserad revisor sedan 1982. Under denna tid har han inte varit föremål för något ärende i vilket hans revisionsinsatser har ifrågasatts. En varning står inte i rimlig proportion till vad som framkommit i det nu överklagade ärendet. Han tror inte att det finns något annat ärende i vilket en varning meddelats enbart utifrån omständigheter jämförbara med hans fall.

Länsrätten har med ändring av RN:s beslut bifallit A-sons överklagande på så sätt att han har meddelats en erinran. Som skäl anfördes följande.

I 32 § första stycket revisorslagen (2001:883) anges bl.a. annat att om en revisor uppsåtligt gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt förfar oredligt skall godkännandet eller auktorisationen upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter får istället varning meddelas. I andra stycket samma paragraf framgår att om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för revisionsföretaget, får varning meddelas. Om det är tillräckligt, får RN i stället meddela en erinran.

I förarbetena till den gamla revisorslagen (prop. 1994/95:152 s. 58) sägs bl.a. följande. I vissa disciplinärenden finns det anledning att uttrycka att ett visst förfarande från revisorns sida är olämpligt men inte så klandervärt att det bör föranleda varning. Varning bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande. Vidare anges att erinran skall kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt. En erinran skall ha karaktären av ett påpekande från myndighetens sida om att god revisors- eller revisionsbedömning inte iakttagits i det aktuella fallet. Detsamma får anses gälla enligt nya revisorslagen.

A-son har inte fått del av föreningens årsredovisning i rätt tid. Han har därefter inte i tillräcklig grad agerat för att kunna slutföra revisionen av räkenskapsåret 2001. Vidare har A-son i två brev till styrelseordförande efterfrågat material angående överföring av medel till förvaltaren. Han har dock därefter inte vidtagit ytterligare åtgärder för att påtala för föreningen att han misstänkte att det förelåg brister i förvaltningen. Mot bakgrund av ovan anförda finner länsrätten att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Länsrätten finner dock att det finns anledning att låta påföljden stanna vid en erinran. Hans överklagande skall därför bifallas på så sätt att han meddelas erinran.

Kammarrätten i Stockholm

Dom 2008-04-25 i mål nr 7576-07

RN har överklagat länsrättens dom och yrkat att kammarrätten ska undanröja länsrättens dom och fastställer nämndens beslut att meddela den auktoriserade revisorn A-son en varning eller visar målet åter till länsrätten. Till stöd för sin talan har nämnden, utöver vad den tidigare har anfört, anfört bl.a. följande.

A-son har inte agerat tillräckligt för att kunna slutföra sin revision av räkenskapsåret 2001. Han skulle i ett tidigare skede än oktober 2002 ha tagit direkt kontakt med föreningens styrelse. Efter att han skickat sitt andra brev till styrelsens ordförande den 12 november 2002 har han inte vidtagit någon åtgärd fram till det att styrelsens nye ordförande kontaktade honom i maj 2003. Det är nästan ett år efter att föreningen enligt lag skulle ha hållit föreningsstämma för att fastställa årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. Han hade inte fått tillräckliga underlag för att kunna avsluta sin revision av räkenskapsåret 2001 samt hade allvarliga misstankar angående förvaltningen av föreningens medel.

Det fanns anledning för honom att anta att budskapet i de brev som han skickat till bostadsrättsföreningen inte gått fram till föreningens styrelseordförande och styrelsen i övrigt. I sitt andra brev till föreningens styrelse har han inte heller nämnt att revisionen av räkenskapsåret 2001 ännu inte kunnat slutföras utan har endast berört de, i och för sig allvarliga, förhållanden

som han iakttagit beträffande räkenskapsåret 2002. Även i denna del hade A-son kunnat vara tydligare i sina brev till föreningens styrelseordförande. För det fall klienten inte besvarar revisorns påståtningar om att få ta del av underlag för revision är det i de flesta fall tillräckligt tungt vägande skäl för att avsäga sig revisionsuppdraget även efter räkenskapsårets utgång. A-son passivitet har orsakat föreningen mer skada än hans avgång skulle ha gjort. Erinran bör normalt meddelas i lindrigare fall, där revisorn förfarit olämpligt och det anses tillräckligt med ett påpekande härom, medan varning bör vara den normala disciplinära åtgärden i allvarigare fall. RN:s bedömning är att A-son inte endast har förfarit olämpligt utan att han på ett klart klandervärt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Varning framstår som en väl avvägd åtgärd.

A-son har bestritt bifall till överklagandet. Till stöd för sin talan har han, utöver vad han tidigare har anfört, anfört bl.a. följande. Styrelsen hade lämnat fullmakt till en förvaltare som skulle hantera bokföringen och medelsförvaltningen på styrelsens vägnar. Han hade en tät och kontinuerlig kontakt med förvaltaren under hela perioden fram till hösten år 2002. Det var när det framgick för honom att det fanns oklarheter kring den likvida hanteringen och han bedömde att förvaltaren inte tog tag i redovisningen med den skyndsamhet som han borde som han tillskrev styrelsen. Under hösten år 2002 försökte han få kontakt med styrelsen för att få till stånd en dialog och för att kunna stödja styrelsen. Efter ett flertal månader återkom en representant för styrelsen till honom. Han visste att styrelsens ordförande erhållit hans brev under hösten. Han övervägde mycket noga hur han skulle uttrycka sig till styrelsen i syfte att framföra sitt budskap utan att för den skull lämna information som, om den i efterhand visade sig vara felaktig, skulle kunna leda till skada och kritik mot honom. Att han i sitt andra brev till föreningens styrelse inte nämnde att revisionen av räkenskapsåret 2001 inte kunnat slutföras, utan endast berörde förhållanden som han iakttagit beträffande räkenskapsåret 2002, berodde på att oklarheterna kring hanteringen av medelsförvaltningen var den mest tveksamma och akuta delen.

Kammarrätten har Länsrättens upphävt länsrättens dom och fastställt RN:s beslut att meddela A-son en varning. Vid denna utgång förelåg inte skäl för kammarrätten att pröva RN:s alternativa yrkande om att målet skall återförvisas till länsrätten. Som skäl anförde kammarrätten följande.

Tillämpliga bestämmelser och förarbetsuttalanden framgår av länsrättens dom.

Enligt kammarrättens mening har A-son genom sin passivitet vad gäller att slutföra revisionen av räkenskapsår 2001 och att vidta erforderliga åtgärder för att uppmärksamma föreningen på de misstänkta bristerna i hanteringen av föreningens medel åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Grund föreligger därför att meddela honom en disciplinär åtgärd. A-son har enligt kammarrättens bedömning uppträtt på ett sådant klart klandervärt sätt att han skall meddelas en varning. Vad A-son har anfört föranleder ingen annan bedömning.