

D 33/09

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående godkände revisorn A-sons revisionsuppdrag i ett aktiebolag (vårdbolaget) och har **därför** öppnat detta disciplinärende.

2 Anmälan

Anmälaren har uppgett i huvudsak följande. Vårdbolaget registrerades i bolagsregistret den 25 april 2005 och bedriver hälso- och sjukvård med läkarinsatser på sjukhem. Bolaget har en stor uppdragsgivare. Under räkenskapsåret den 1 juli 2007–30 juni 2008 expanderade verksamheten kraftigt till följd av utökade uppdrag från uppdragsgivaren. Vårdbolagets bokföring och administration sköttes av NN i hans egenskap av verkställande direktör för bolaget. Under hösten 2007 fick anmälaren, tillika styrelsens ordförande, uppgifter som gjorde att han började misstänka att bokföringen inte sköttes på ett korrekt sätt. För att kunna bedöma om det hade skett några otillbörliga transaktioner i vårdbolaget, tog han del av bokföringen och gav en revisionsbyrå i uppdrag att gå igenom den. Revisionsbyrån presenterade sin rapport under sommaren 2008 och efter genomgång av den ansåg han att det framkom ”tydlig misstanke på oegentligheter i bokföringen”. Enligt anmälaren har dessa oegentligheter inte varit tillfälliga utan förekommit under lång tid, varit genomgående och utförts uppsåtligt. Omfattningen av verifikationer med bristfälliga underlag var sådan att det inte kunde vara ett misstag av den som skötte bokföringen. Vidare fanns det verifikationer som var dubbelbokförda och fakturor som inte var bokförda. Anmälaren anser att det är uteslutet att en revisor skulle kunna undgå att upptäcka detta vid en genomgång av bokföringen.

Enligt anmälaren har A-son haft kännedom om de misstankar som funnits och finns avseende vårdbolagets bokföring. Vidare har A-son själv gjort bedömningen att bokföringen har manipulerats, men han har underlåtit att anmäla detta till berörd myndighet.

3 Handlingar i ärendet

RN har inhämtat vårdbolagets årsredovisning för räkenskapsåret den 1 juli 2006–30 juni 2007. Av årsredovisningen framgår att bolaget omsatte 1,7 mnkr, att dess redovisade resultat uppgick till 0,4 mnkr och dess balansomslutning till 1 mnkr. Årsredovisningen har undertecknats av anmälaren och NN i deras egenskap av styrelsens ordförande respektive verkställande direktör. A-son har avgett en revisionsberättelse för detta räkenskapsår, daterad den 28 december 2007, i vilken han har anmärkt att det under året har förekommit bristande intern kontroll avseende eftersläpningar i bokföringen. Hans revisionsberättelse avviker i övrigt inte från standardutformningen.

RN har även tagit del av A-sons revisionsdokumentation för vårdbolaget avseende räkenskapsåret 2006/07 samt den i anmälan nämnda rapporten. Enligt rapporten, som är daterad den 1 juli 2008, har revisionsbyrån gjort en översiktlig genomgång av vårdbolagets bokföring för perioden april 2005–maj 2008. I rapporten anges att det i ett flertal fall inte finns fullgoda underlag till de bokförda verifikationerna och att det kan misstänkas att bokföringen strider mot bestämmelserna i 5 kap. bokföringslagen (1999:1078). Vidare anges att flera områden har

identifierats där eventuella oklarheter kan ha förekommit såsom felfakturering, verksamhetsfrämmande kostnader, representation och överträdelse av befogenheter.

I dokumentationen finns vidare en skrivelse från A-son till vårdbolaget, daterad den 11 september 2008, i vilken han anger att han har läst igenom revisionsbyråns rapport och även talat med NN samt att hans slutsats är att vårdbolagets bokföring har manipulerats gemensamt av anmälaren och NN. I skrivelsen anger A-son vidare att han bl.a. av detta skäl kommer att avgå från sitt uppdrag som bolagets revisor med omedelbar verkan. Till skrivelsen har bifogats dels en anmälan om hans förtida avgång ställd till vårdbolaget och dels en kopia av hans anmälan om detta till Bolagsverket.

4 A-sons yttranden

A-son har uppgett i huvudsak följande. Han valdes till revisor för vårdbolaget den 30 juni 2007. Anmälaren som är en av två delägare i bolaget, har låtit en revisionsbyrå utreda huruvida det har förekommit felaktigheter i vårdbolagets bokföring. A-son fick del av revisionsbyråns rapport vid ett möte med anmälaren och en medarbetare till anmälaren den 29 augusti 2008. Rapporten visade att det fanns en mängd felaktigheter i bokföringen under i huvudsak innevarande räkenskapsår (2007/08; RN:s anm.). Det fanns även felaktigheter rörande några inköp som hade gjorts under föregående år. Anmälaren gjorde gällande att NN hade lurat honom genom de felaktiga bokföringstransaktionerna. A-son informerade anmälaren om att han skulle läsa igenom revisionsbyråns rapport och återkomma med sin bedömning. Han läste därefter igenom rapporten två gånger och tog kontakt med utredaren för att ”få ytterligare synpunkter”. Han föreslog utredaren, förutsatt att rapporten stämde, att denne skulle göra en polisanmälan. Utredaren ansåg emellertid att en eventuell polisanmälan skulle göras av vårdbolagets revisor. A-son gick därefter igenom rapporten med NN för att få hans synpunkter på de uppgifter som lämnades i denna. NN visade honom e-postmeddelanden och andra skrivelser mellan anmälaren och NN, enligt vilka de gemensamt hade överenskommit hur de ”skulle driva företaget”. Anmälaren var därmed delaktig i och fullt medveten om de felaktiga transaktionerna.

På RN:s fråga har A-son uppgett att hans misstanke om bokföringsbrott uppkom i samband med att utredningen från revisionsbyrån presenterades för honom. Hans bedömning att bokföringen hade manipulerats grundar sig på ovan nämnda korrespondens mellan anmälaren och NN. Eftersom han inte har gjort någon granskning av räkenskapsåret 2007/08 kan han inte bekräfta att bokföringsbrott har begåtts. Han har inte gjort någon brottsanmälan till åklagare i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551) eftersom han avgick som revisor per den 1 juli 2007.

På RN:s fråga har A-son vidare uppgett att han i mitten av maj 2008 har följt upp vårdbolagets bokföringsrutiner för andra halvåret 2007. Han har granskat bolagets ingående balans översiktligt och instruerat NN att ”ändra några konton”. NN skulle återkomma när dessa ändringar var gjorda, varvid en löpande granskning skulle påbörjas.

5 RN:s bedömning

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att agera när det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland bokföringsbrott. Huvudregeln är att revisorn i sådana fall ska underrätta bolagets styrelse om sina iakttagelser, avgå från sitt uppdrag och anmäla brottsmisstanken till åklagare.¹ Revisorn är skyldig att agera

¹ Hur revisorn bör agera beskrivs närmare i RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.

när den uppkomna misstanken grundar sig på iakttagelser som han eller hon har gjort vid revisionen. Men revisorn kan också vara skyldig att reagera när han eller hon har fått de upplysningar som brottsmisstanken grundar sig på i samband med att han eller hon fullgör ett annat uppdrag än revisionsuppdraget.²

De konstaterade bristerna i vårdbolagets bokföring var sådana att grund för misstanke om bokföringsbrott förelåg vilket A-son uppgett att han var medveten om. Enligt A-son uppkom hans brottsmisstanke när revisionsbyråns utredning presenterades för honom, vilket skedde den 29 augusti 2008. Efter att ha gått igenom rapporten och diskuterat denna med vårdbolagets båda delägare, drog han slutsatsen att de gemensamt hade manipulerat bolagets bokföring. A-son informerade styrelsen om sina misstankar och att han bl.a. på grund av dessa avgick med omedelbar verkan från sitt uppdrag som bolagets revisor. Han anmälde även sin förtida avgång till Bolagsverket. A-son har dock i strid med bestämmelserna i aktiebolagslagen inte anmält sin brottsmisstanke till åklagare. Som skäl härför har han uppgett dels att han inte har gjort någon granskning avseende räkenskapsåret 2007/08 och därför inte kan bekräfta att bokföringsbrott har begåtts, dels att han har avgått som revisor för vårdbolaget per den 1 juli 2007.

Som angetts ovan är en revisor skyldig att agera när han eller hon finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till vissa typer av brott inom ramen för bolagets verksamhet såsom exempelvis bokföringsbrott. Revisorn behöver således inte kunna bevisa att ett brott har begåtts. Oavsett om A-son har bedömt att hans granskning av revisionsbyråns rapport skedde inom ramen för hans revisionsuppdrag för vårdbolaget eller utgjorde ett fristående uppdrag som låg utanför revisionsuppdraget, har han varit skyldig att göra en brottsanmälan i enlighet med aktiebolagslagens bestämmelser.

A-son har vidare gjort gällande att han inte har gjort någon anmälan till åklagare eftersom han har avgått från sitt uppdrag som vald revisor för vårdbolaget per den 1 juli 2007. Enligt 9 kap. 22 § aktiebolagslagen upphör ett uppdrag som revisor i förtid bl.a. om revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra. Anmälan ska göras hos styrelsen. Såsom lagtexten är utformad utgör anmälan till styrelsen en rättslig förutsättning för att revisorsuppdraget ska upphöra.³ RN konstaterar att A-sons revisorsuppdrag har upphört när han anmälde detta till vårdbolagets styrelse den 11 september 2008. Eftersom A-son innehade uppdraget som vårdbolagets valde revisor när hans brottsmisstankar uppkom, skulle han senast när han avgick från revisionsuppdraget den 11 september 2008 ha gjort en anmälan till åklagare.

Genom att inte göra någon anmälan till åklagare i enlighet med aktiebolagslagens bestämmelser har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. RN finner 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 RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, direktören Per-Ola Jansson, auktoriserade revisorn Leif Lundfors, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.

² Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, Aktiebolagslagen, En kommentar, Del I, s. 9:97.

³ Se Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, a.a., s. 9:58.