

D 6/10

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. A-son är verksam vid X AB (revisionsbyrån). Vid revisionsbyrån är totalt nio personer verksamma varav tre godkända revisorer.

2 Skatteverkets underrättelse

Av underrättelsen framgår följande. Skatteverket har genomfört skatterevision i ett aktiebolag, i vilket A-son har varit vald revisor. Skatterevisionen har bl.a. avsett räkenskapsåren 2005 och 2006.

Enligt Skatteverket har bolagets verksamhet i huvudsak utgjorts av förvaltning och avveckling av dödsbon. Bolaget har för detta ändamål öppnat separata klientmedelskonton för olika dödsbon. Bolaget har dock inte bokfört några klientmedel i räkenskaperna trots att vissa klientmedelskontons saldon har uppgått till flera miljoner kronor. A-son har i revisionsberättelserna för de aktuella räkenskapsåren inte anmärkt på att bolaget inte har bokfört klientmedel.

Skatteverket har även gjort gällande att A-son har svarat för bolagets bokföring under de aktuella räkenskapsåren, att grundbokföringen har upprättats med stora eftersläpningar en gång per år och att samtliga transaktioner hänförliga till ett och samma kontoslag har bokförts som en klumpsumma utan att de enskilda beloppen har särredovisats.

3 RN:s utredning

A-son har uppgett att hans årsakt avseende räkenskapsåret 2006 och allt material för tiden 2007 och framåt finns hos polisen. På grund härav har RN tagit del av hans revisionsdokumentation endast för räkenskapsåret 2005. Vidare har RN från Bolagsverket inhämtat bolagets årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 2006 och 2007.

I dokumentationen för räkenskapsåret 2005 finns bl.a. en oberoendeanalys, daterad den 8 januari 2006. I denna har antecknats att det saknades omständigheter som kunde utgöra hot eller jäv. Även ett dokument rubricerat Slutkontrollista har daterats samma dag. I denna handling har frågorna om huruvida bokföringslagens regler följs och god redovisningssed följs besvarats med Ja. Såvitt framgår av verifikationslistor och huvudbok har all bokföring skett per den 31 december 2005. Det finns endast sex verifikationer. Varje verifikation avser emellertid ett flertal vitt skilda transaktioner som rör flera olika konton.

Av dokumentationen kan inte utläsas om klientmedel har redovisats i bolagets räkenskaper. Inte heller framgår om A-son har reflekterat över denna fråga.

4 A-sons yttranden

A-son har anfört i huvudsak följande.

Han har reviderat räkenskapsåren 2002 och framåt. Bolagets förutsättningar förändrades radikalt då arvs- och gåvoskatten avskaffades från och med den 1 januari 2005, vilket medförde att bolagets intäkter mer än halverades. Bolagets ägare som tillika var styrelseledamot i bolaget beslöt dock att driva verksamheten vidare eftersom det fanns ett hyresavtal som skulle löpa ut under år 2007 eller 2008.

Bolaget hade tidigare haft en redovisningskonsult som skötte bolagets bokföring. I samband med den stora intäktsminskningen för inkomståret 2005 slutade konsulten. Bolagets företagsledare försökte utan framgång att hitta en ersättare. Av denna anledning och på grund av att bolaget skulle avvecklas påtog sig revisionsbyrån redovisningsuppdraget. Byrån har för räkenskapsåren 2005 och 2006 handhaft såväl grundbokföring som huvudbokföring samt upprättat årsredovisningar åt bolaget. Arbetet har utförts av en anställd vid revisionsbyrån. A-son skötte själv manuellt bolagets momsdeklarationer.

Revisionsbyråns redovisningsuppdrag var avsett att vara kortvarigt. Eftersom bolaget skulle avvecklas inom en snar framtid, togs beslutet att revisionsbyrån skulle sköta bokföringen tills en ny redovisningskonsult hittades. Det var enkelt att utifrån fakturorna bedöma vilka kostnader som avsågs. Kontoutdrag fanns tillgängliga avseende samtliga bankkonton. När bokföringen sedermera upprättades, gjordes denna för sent varför ”det togs beslut att klumpa ihop” de olika posterna. Eftersom alla poster månadsvis hade tagits med på momsspecifikationer, fanns möjlighet att följa upp att samtliga intäkter och kostnader blev bokförda. Resultatet blev detsamma som om bokföring hade skett enligt bokföringslagen (1999:1078).

Som framgått ovan har RN noterat att det av A-sons oberoendeanalys inte framgår att revisionsbyrån handlade bolagets redovisning. Han har uppgett att detta var ”en miss” av honom men att uppdragets ringa omfattning innebar att han bedömde att han inte var ”beroende.” Han vidtog inga motåtgärder, eftersom han bedömde att sådana inte krävdes på grund av uppdragets litenhet, frånvaron av svåra transaktioner samt medarbetarens kompetens.

Beträffande bolagets klientmedel har A-son uppgett att klientmedel aldrig bokfördes i bolaget. När han åtog sig uppdraget som revisor, hade Skatteverket nyligen genomfört en skatterevision av bolaget. I samband med denna hade inte framförts någon anmärkning beträffande det faktum att klientmedel inte bokfördes separat. Han gjorde efter en egen kontroll bedömningen att det inte fanns något absolut krav på redovisning av klientmedel. Ytterligare skäl för denna bedömning var att bolaget skulle avvecklas och att det fanns anteckningar om kunder på de fakturor som avsåg klientmedel.

Vad därefter gäller Skatteverkets uppgift om att klientmedelskonton avsåg flera miljoner kr har A-son anfört att genomgångar med företagsledningen visade att det fanns 10-15 klientmedelskonton om totalt 200 000 – 300 000 kr. Slutligen har han tillagt att hans hantering av detta revisionsuppdrag inte var optimal ”i förhållande till seden” men att det ändå blev korrekt.

5 RN:s bedömning

Jäv enligt aktiebolagslagen

Av 9 kap. 17 § första stycket 4 aktiebolagslagen (2005:551) framgår att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid

grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.¹ RN konstaterar att en medarbetare vid revisionsbyrån biträdde bolaget vid grundbokföringen genom att upprätta bolagets bokföring under räkenskapsåren 2005 och 2006. Genom att trots detta kvarstå som revisor i bolaget har A-son brutit mot nämnda jävsregel i aktiebolagslagen. Vad A-son har anfört om bolagets situation m.m. medför ingen annan bedömning.

Bokföringens överensstämmelse med bokföringslagens krav

Av 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen framgår att ett företag löpande ska bokföra alla affärshändelser.² Enligt 5 kap. 6 § första stycket nämnda lag ska det finnas en verifikation för varje affärshändelse. I paragrafens tredje stycke anges att flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en s.k. gemensam verifikation.

RN:s utredning visar att bolagets bokföring upprättades först vid räkenskapsårets slut och att endast vissa sammanställningar togs fram månadsvis som underlag för momsdeklarationer. Bokföringen hade således brister. Oavsett om det har varit möjligt att, trots bristerna, följa verksamhetens resultat och ställning har det ålegat A-son att påtala för bolagets styrelse att grundläggande krav i bokföringslagen inte var uppfyllda. Om rättelse inte skedde, skulle han ha anmärkt på bristerna i sina revisionsberättelser. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionsssed.

Bolagets klientmedelskonton

Enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel ska klientmedel hållas avskilda från rörelsens övriga medel. Som framgått ovan ska ett företag, enligt bokföringslagen, löpande bokföra alla affärshändelser. Bokföringsnämnden har i ett uttalande om bokföring av redovisningsmedel (BFN U 90:5) angett att det varken i bokföringslagen eller i dess förarbeten uttryckligen anges om bokföringsskyldigheten omfattar redovisningsmedel. Enligt Bokföringsnämnden utgör en inbetalning av redovisningsmedel en till rörelsen riktad åtgärd av ekonomisk innebörd i rörelsens relation med omvärlden. Händelsen utgör därför en affärshändelse i bokföringslagens mening som ska bokföras i mottagarens rörelse. Det är enligt Bokföringsnämnden ett väsentligt intresse för borgenärer inklusive inbetalare och huvudman att man av mottagarens bokföring i efterhand lätt kan följa och kontrollera dessa transaktioner. Med hänsyn därtill ska redovisningsmedel särredovisas.

I ärendet har framkommit att bolagets verksamhet utgjordes av förvaltning och avveckling av dödsbon samt att bolaget för detta ändamål öppnade separata klientmedelskonton för olika dödsbon. Av A-sons dokumentation och uppgifter till RN framgår inte att de klientmedel som bolaget mottog överhuvudtaget bokfördes under räkenskapsåren 2005 och 2006, vare sig i bolagets bokföring eller separat. Det framgår inte heller av A-sons yttranden till RN eller av hans dokumentation att han uppmärksammade att bolaget inte hade fullgjort sina skyldigheter i fråga om bokföring av klientmedel.

Av RN:s utredning framgår inte annat än att bolagets underlåtenhet att bokföra klientmedel stod i strid med god redovisningssed. Bolagets bokföring uppfyllde därmed inte heller i detta avseende bokföringslagens krav. Det ålåg därför A-son att i första hand påtala detta för bolagets styrelse. Om rättelse inte skedde, skulle han ha anmärkt på förhållandet i sina revisionsberättelser. Genom sin underlåtenhet att agera på detta sätt har A-son åsidosatt god revisionsssed.

¹ Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 10 kap. 16 § första stycket 4 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) som upphörde att gälla den 1 januari 2006.

² Begreppet affärshändelse definieras i 1 kap. 2 § 6 bokföringslagen.

Hans uppgift att bokföring inte behövdes och vad han har anfört om att Skatteverket inte hade framfört några synpunkter härvidlag medför ingen annan bedömning.

6 RN:s sammanfattande bedömning samt val av disciplinär åtgärd

Sammanfattningsvis finner RN att A-son har brutit mot en jävsregel i aktiebolagslagen genom att kvarstå som revisor i ett bolag trots att en medarbetare vid revisionsbyrån hade biträtt bolaget vid grundbokföringen. Vidare har han underlåtit att agera trots att bolagets bokföring generellt hade skett på ett sätt som strider mot bokföringslagen och trots att bolaget inte hade bokfört mottagna klientmedel. RN finner sammanfattningsvis att A-son, genom sin brist på agerande, i flera avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Marie Renström som har föredragit ärendet.