

D 12

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i en ideell förening (föreningen) och har därför öppnat detta disciplinärende. Föreningen har som verksamhet att hyra ut lägenheter.

Av anmälan framgår att en person, här benämnd GN, har suttit i föreningens styrelse som kassör och varit föreningens fastighetsförvaltare. GN har ensam disponerat föreningens bankkonto, bankgiro, VP-konto och postgiro. Han har även ensam attesterat fakturor och hanterat utbetalning av löner, bl.a. till sig själv. Vidare har han skött föreningens bokföring och kontakterna med föreningens revisor. Föreningen anmälde den 18 september 2010 GN till åklagare avseende misstankar om brott i samband med löneutbetalningar, privata inköp på föreningens kontokort och vilseledande bokföring. Grunden till anmälan är en rapport, daterad den 21 juni 2010, från en annan revisionsbyrå än den som A-son var verksam vid (nedan benämnd som den andra revisionsbyrån). Denna andra revisionsbyrå hade haft styrelsens uppdrag att granska föreningens räkenskaper.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1 januari 2008–31 december 2008 och 1 januari 2009–31 december 2009.

Ursprungligen avgavs årsredovisningen och revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2009 den 2 mars 2010 respektive den 19 mars samma år. Revisionsberättelsen avviker inte från standardutformningen. Föreningens styrelse avgav den 24 september 2010 en ny årsredovisning vari den informerade att en utredning, som inletts efter räkenskapsårets utgång, antydde att det hade förekommit oegentligheter i föreningens bokföring. A-son lämnade den 27 september 2010 en ny revisionsberättelse som ersatte den tidigare och som avviker från standardutformningen. Revisionsberättelsen innehåller följande upplysning. ”Som framgår av förvaltningsberättelsen har det startat en utredning för att klarlägga om oegentligheter har förekommit. Det slutliga utfallet av denna tvist kan inte bedömas i nuläget”. Vidare uppgav A-son i revisionsberättelsen att han hade granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i föreningen för att kunna bedöma om någon styrelseledamot var ersättningskyldig mot föreningen. Han tillstyrkte alltså att föreningsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna och bevilja samtliga styrelsemedlemmar ansvarsfrihet.

2 A-sons revisionsdokumentation

Av A-sons dokumentation framgår följande.

Under de två aktuella räkenskapsåren ingick GN i föreningens styrelse som kassör. Han skötte under denna period föreningens bokföring och upprättade bokslut samt årsredovisning.

I A-sons revisionsdokumentation finns 28 styrelseprotokoll från perioden 21 augusti 2007 till 21 september 2010. Av dessa framgår att han närvarade vid två protokollförda styrelsemöten, dels den 29 oktober 2009, dels den 24 augusti 2010. Av det första protokollet framgår att han vid mötet meddelade styrelsen att han tyckte att föreningens tillgångar var placerade i för hög risk och att styrelsen borde ta fram en policy för likviditetsplanering och placering. Av det senare protokollet framgår att A-son informerades om den andra revisionsbyråns rapport.

Av styrelseprotokoll från den 29 april 2008 och den 26 maj 2009 framgår att föreningens styrelse hade gett GN fullmakt att ensam disponera föreningens bankkonto, bankgiro och värdepapperskonto. Han hade även fått fullmakt att ensam disponera föreningens postgirokonto och utkvittera värdeförsändelser till föreningen. Av styrelseprotokoll från den 24 augusti 2010 framgår att alla fakturor över 25 000 kr som avsåg kostnader som inte hade beslutats av styrelsen skulle attesteras av föreningens arbetsutskott gemensamt och att övriga fakturor skulle attesteras av föreningens ordförande.

I A-sons granskningsplan för räkenskapsåret 2009 anges GN och den övriga styrelsen vara nyckelpersoner i föreningen. Vidare sägs att det inte har framkommit några faktorer som tyder på ökad risk för oegentligheter och fel. Områden med identifierad hög risk anges vara räntorna och värderingen av placeringarna i aktie- och räntefonder. Det anges även att bolaget har få transaktioner och saknar rutiner för intern kontroll. Som väsentlighetstal fastställdes ett belopp om 200 tkr.

Av en resultaträkning i A-sons dokumentation framgår att löner, arbetsavgifter och ersättningar uppgick till 1 194 tkr under räkenskapsåret 2009. Av samma handling framgår att föreningens budget för dessa kostnader uppgick till 1 087 tkr. Räkenskapsåret 2008 uppgick motsvarande kostnader till 1 174 tkr och budgeten för dessa till 1 012 tkr.

Räkenskapsåren 2008 och 2009 skickade A-son brev med rubriken *Inför kommande revision* till föreningen. På handlingarna från respektive år har det antecknats för hand att GN uppgett att inga förändringar av betydelse hade skett i föreningen.

I A-sons revisionsdokumentation finns brev som GN under perioden maj–augusti 2010 skickade till styrelsens ordförande. Av breven framgår att styrelsen hade framställt betalningskrav gentemot GN med anledning av vad som framkommit vid den andra revisionsbyråns utredning. I breven bestriider GN stora delar av kraven och redogör för grunden för bestridandet.

3 Den andra revisionsbyråns utredning

Den andra revisionsbyråns rapport överlämnades till föreningens styrelse den 21 juni 2010. Rapporten bygger på föreningens bokföring och räkenskapsmaterial för räkenskapsåren 2008 och 2009 bestående av huvudbok, verifikationslista och verifikationer. Av rapporten framgår också att en hyresgäst självmant hade delgett byrån bakgrundsinformation och att samtal hade förts med föreningens ordförande och sekreterare.

Av utredningen framgår följande.

För flera av de anställda översteg de faktiskt utbetalda lönerna de av styrelsen beslutade lönevillkoren. Sammanlagt överskred utbetalningarna de beslutade lönerna med cirka 200 tkr per år. Tidsrapporter för utbetalning av timlöner och extraarbete saknades i de flesta fall. Resersättningar utbetalades i flera fall utan reseräkning. Det var GN som betalade ut lönerna till sig själv och övriga anställda.

Alla transaktioner på konto 3020 *Servering mm* under aktuella räkenskapsår hade kartlagts i utredningen. Enligt utredningen var kontot vilseledande bokfört. Underlag saknades varför de redovisade beloppen inte kunde anses säkerställda på ett betryggande sätt. Posten avseende servering innehöll inga betalningar. Dessutom hade intäkter och kostnader redovisats till nettobelopp.

En stor del av de matvaruinköp som hade gjorts är inte relaterade till föreningens verksamhet. Vid stickprov av kassakvitton upptäcktes verksamhetsfrämmande köp om cirka 30 tkr per år. Samtliga kvitton hade bokförts av GN. En del av matinköpen hade gjorts via föreningens ICA-kort. Dessa inköp bokfördes inte löpande utan fördes endast in som en ospecificerad post på

konto 3020. Posten uppgick den 31 december 2008 till 72 tkr och den 31 december 2009 till 63 tkr.

Slutsatsen i rapporten är att oegentligheter eller i vart fall grava överträdelser av befogenheter avseende ett antal poster och områden kunde misstänkas.

4 A-sons yttranden i ärendet

A-son har anfört följande.

Av granskningsplanen framgår att föreningen hade få transaktioner och saknade rutiner för intern kontroll på grund av föreningens storlek med endast en deltidsanställd tjänsteman. Däremot hade föreningen en väl utarbetad budgetrutin som löpande följdes upp av styrelsen. Rutinen fastställdes av föreningens styrelse och årsstämma. Styrelsen följde löpande budgetutvecklingen under året. Delårsbokslutet per den 30 september varje år följdes upp av styrelsen mot budgeten och avvikelser analyserades och åtgärdades. Styrelsen hade därmed en funktion som motsvarade en attestfunktion. Han bedömde att styrelsens ingående budgetuppföljning kompenserade för den risk som var förknippad med att GN, före styrelsens beslut den 24 augusti 2010, ensam attesterade handlingar.

Föreningens husmor förde en löpande kassajournal över serveringsverksamheten. Journalen bokfördes månadsvis med fördelning på respektive konto. Vid planeringen av revisionen bedömde han att serveringsverksamheten inte var ett riskområde som krävde djupare granskning. Serveringsverksamheten utgjorde dessutom en mindre del av föreningens totala verksamhet.

GN upprättade lönespecifikationer för de tre anställda. Dessa var GN, vaktmästaren och husmor. De hade fasta månadslöner. Skatter och avgifter bokfördes och redovisades löpande i rätt tid. Styrelsens uppföljning av lönerna skedde i samband med delårsbokslutet per den 30 september i samband med budgetuppföljningen. Övertidsersättning utbetalades liksom tidigare år av GN. Lönernas utveckling hade genom åren löpande följts av styrelsen. Han utförde inte någon särskild granskning av utbetalningarna till GN utöver kontoanalys av löner, skatter och avgifter.

Han rapporterade i första hand till GN samt till styrelsen vid behov. Styrelsen informerades i sådana fall bl.a. på styrelsemöten. I samband med att han fick del av den andra revisionsbyråns rapport begärde han att få medverka vid ett styrelsesammanträde. Vid sammanträdet framkom att hela styrelsen hade polisanmälts av en av föreningens hyresgäster.

Den andra revisionsbyrån hade inte någon kontakt med GN om föreningens redovisningsrutiner eller övriga frågor som uppkom under granskningens gång. Revisionsbyråns källa var en hyresgäst som inte kan ha känt till de faktiska omständigheterna i föreningen. GN gavs inte någon möjlighet att bemöta uppgifterna i utredningen innan den avlämnades till styrelsen. Revisionsbyrån tog inte heller någon kontakt med honom själv i hans egenskap av vald revisor i föreningen.

Den första årsredovisningen och revisionsberättelsen blev aldrig tillgängliga för några andra än honom själv och styrelsen. Innan han undertecknade den nya revisionsberättelsen av den 27 september 2010, hade han kontakt med GN och styrelsen. Vid dessa kontakter framkom att alla påstående i utredningen inte gick att styrka. Vid granskningen av utredningen framkom inte någon grund för att ändra i revisionsberättelsen avseende frågan om ansvarsfrihet. Han diskuterade frågan med en kollega och en jurist hos FAR som båda delade hans uppfattning. Som underlag för sin bedömning hade han revisionsbyråns rapport och GN:s bemötande av denna.

Han ansåg inte den omständigheten att styrelsen hade blivit polisanmäld av en hyresgäst och att GN i sin tur hade blivit polisanmäld av styrelsen utgjorde tillräcklig grund för att han inte skulle tillstyrka ansvarsfrihet för samtliga styrelseledamöter.

5 RN:s bedömning

5.1 A-sons riskbedömning och granskning

För att ha grund för de uttalanden som ska göras i revisionsberättelsen måste revisorn enligt god revisionssed skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. I detta ligger bl.a. att revisorn vid revisionen ska beakta risken för att det i årsredovisningen finns väsentliga felaktiga uppgifter till följd av oegentligheter eller fel, se *RS 240 Oegentligheter och fel*, p. 2.¹

Av utredningen i ärendet framgår att GN under de nu aktuella räkenskapsåren ensam disponerade föreningens bankkonto, bankgiro och postgiro samt värdepapperskonto. Han hade dessutom fullmakt att ensam utkvittera värdehandlingar till styrelsen och var den som skötte föreningens bokföring och som upprättade bokslut och årsredovisning. Att en person får sådant inflytande över en förenings ekonomi är enligt RN:s mening förknippat med en högre revisionsrisk än normalt. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han inte identifierade denna förhöjda risk. Vidare framgår att hans rapportering till styrelsen i huvudsak skedde via GN.

A-son har uppgett att han bedömde att styrelsens ingående budgetuppföljning kompenenserade den förhöjda risk som GN:s befogenheter medförde.

Föreningens styrelse har visserligen haft flera protokollförda möten under de aktuella räkenskapsåren. Enligt RN:s mening är dock inte den kontrollfunktion, som A-son har redogjort för att styrelsen hade, tillräcklig när det som i nu aktuella fall var samma person som skötte föreningens ekonomi och bokföring och denne också stod för den huvudsakliga kontakten mellan föreningens styrelse och dess revisor. Detta gäller särskilt i fråga om de utbetalningar som GN hade rätt att verkställa till sig själv. A-son borde ha uppmärksammat styrelsen på denna brist i den interna kontrollen. Under rådande omständigheter borde han vidare i högre grad ha rapporterat till styrelsen som helhet. Enligt RN:s mening borde den förhöjda revisionsrisken ha föranlett honom att utöka granskningen. Genom att inte vidta dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Upplýsning i den nya årsredovisningen och tillstyrkande av ansvarsfrihet

Föreningen bedrev näringsverksamhet. Enligt 2 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) är en ideell förening bokföringsskyldig om den bedriver näringsverksamhet. Ett företag som är bokföringsskyldigt är enligt 4 kap. 1 § samma lag bl.a. skyldigt att avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. Av dessa bestämmelser framgår att vissa företag är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning. Andra företag är inte förhindrade att göra så men kan välja att istället avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.² Föreningen var inte skyldig att upprätta årsredovisning men valde att ändå göra så genom en bestämmelse om detta i stadgarna.

Enligt 2 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska en årsredovisning bestå av en balansräkning, resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. Av 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen följer att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande

¹ RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige), eftersom detta regelverk gällde vid tiden för revisionen av aktuellt räkenskapsår. För revision av aktieföretag avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing) samt RevR och RevU (FAR:s rekommendationer och uttalande). Bestämmelser motsvarande RS 240 finns i *ISA 240 Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

² Se 6 kap. 1 och 3 §§ bokföringslagen.

översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Av andra stycket 2 samma paragraf följer vidare att upplysningar även ska lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Av RS 709 *Revisionsberättelsen utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 36 SE, framgår att det kan vara omöjligt för en revisor att lämna en revisionsberättelse enligt standardutformningen när det föreligger ett förhållande som enligt revisorns bedömning har eller kan ha en väsentlig påverkan på årsredovisningen eller frågan om ansvarsfrihet för styrelsen. Det kan röra sig om att revisorn är oenig med styrelsen om huruvida upplysningarna i årsredovisningen är tillräckliga eller att ersättningsskyldighet för någon styrelseledamot gentemot bolaget kan komma ifråga.³

I och med att A-son fick del av den andra revisionsbyråns rapport fick han kännedom om att det förelåg misstanke om att det hade förekommit oegentligheter och fel i föreningens bokföring under räkenskapsåren 2008 och 2009. Med anledning härav informerade han sig om situationen genom att närvara på ett styrelsesammanträde. Han kontaktade även GN som var den som utpekades som ansvarig för oegentligheterna. Han överlade även med två från revisionsbyrån externa personer om de omständigheter som framkom i rapporten. A-son upprättade därefter en ny revisionsberättelse för det aktuella räkenskapsåret. Som framgått ovan angav han i denna att det hade påbörjats en utredning för att klarlägga om oegentligheter hade förekommit men att det slutliga utfallet av utredning inte kunde bedömas vid tidpunkten för avgivandet av den nya revisionsberättelsen.

I den nya årsredovisningen informeras i förvaltningsberättelsen om att det efter bokslutet hade startats en extern utredning som tydde på vissa oegentligheter i bokföringen. Vidare angavs att utredning pågick och att styrelsen arbetade vidare med att få tillbaka de förlorade pengarna. Det framgår dock inte att misstankarna avsåg en styrelseledamot. Denna information hade enligt RN:s mening varit av väsentlig betydelse för en läsare av årsredovisningen, eftersom den skulle kunna påverka bedömningen av frågan om ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter. A-son skulle ha uppmärksammat styrelsen på detta och uppmanat den att ta in denna information i årsredovisningen. Om så inte skedde, skulle han ha upplyst om förhållandet i den nya revisionsberättelsen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

I RS 240 *Oegentligheter och fel*, p. 21, behandlas den situationen då revisorn drar slutsatsen att oegentligheter eller fel påverkar årsredovisningen väsentligt och att detta inte har avspeglats eller rättats till på ett riktigt sätt i årsredovisningen. Revisorn ska då uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening i revisionsberättelsen. Av p. 23 framgår att om revisorn inte kan avgöra om oegentligheter eller fel har förekommit p.g.a. sådana begränsningar i revisionsarbets inriktning och omfattning som är påtvingade av omständigheterna snarare än av företaget, ska revisorn överväga hur detta påverkar revisionsberättelsen.

Som framgått tillstyrkte A-son även i den andra revisionsberättelsen att samtliga styrelseledamöter i föreningen skulle beviljas ansvarsfrihet.

Mot bakgrund av att föreningen hade framfört betalningskrav mot GN och även anmält honom till åklagare samt med hänsyn till vad som framgick av den andra revisionsbyråns rapport, måste det ha stått klart för A-son att det var möjligt att GN kunde ha gjort sig skyldig till en sådan försummelse som kunde föranleda ersättningsskyldighet mot föreningen. Enligt RN:s mening hade han därmed på det föreliggande materialet inte grund för att tillstyrka beviljande av ansvarsfrihet för GN i den nya revisionsberättelsen. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

³ Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i *RevU 709 Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

6 Sammanfattande bedömning

Trots att det på grund av brister i den interna kontrollen förelåg en förhöjd revisionsrisk räkenskapsåren 2008 och 2009 informerade inte A-son styrelsen om detta och fortsatte dessutom att i stor utsträckning rapportera endast till GN. Han fördjupade inte heller sin granskning under räkenskapsåren 2008 och 2009 trots den förhöjda revisionsrisken. När den andra revisionsbyråns rapport hade kommit till hans kännedom, påtalade han inte för styrelsen att årsredovisningen borde innehålla en upplysning om att det var en styrelseledamot som kunde misstänkas för oegentligheter och han upplyste inte heller själv om detta i sin nya revisionsberättelse. Utan att ha grund för det tillstyrkte han i den nya revisionsberättelsen att den misstänkte styrelseledamoten beviljades ansvarsfrihet. A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Eftersom det som läggs honom till last sammantaget är allvarligt, ska han 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, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Gunnar Abrahamsson samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som har föredragit ärendet.