

D 41/99

Revisorsnämnden har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son och auktoriserade revisorn B-son. I den del anmälan gäller B-son behandlas den i ett separat disciplinärende (dnr 1995-1182).

Bakgrund

En konkursförvaltare har i skrivelse till Revisorsnämnden (RN) ifrågasatt huruvida A-son och B-son utfört sina revisioner i ett aktiebolag (bolaget) för åren 1989-1992 i enlighet med god revisionsd. De har båda varit valda revisorer i bolaget under nu nämnda år. Dessförinnan var B-son ensam vald revisor. Bolaget, som bildades år 1987, skulle driva en fritids- och konferensanläggning. Anläggningen var emellertid under bolagets hela verksamhetstid utlyrd till Invandrarverket som flyktingförläggning. I augusti 1993 sade Invandrarverket upp avtalet till upphörande den 31 mars 1994. I april 1994 försattes bolaget i konkurs.

De aktuella åren varierade bolagets omsättning mellan 10 och 18 mkr. Balansomslutningen varierade mellan 34 och 37 mkr.

Revisionsberättelsen för respektive år är ren med undantag för den avseende räkenskapsåret 1992 som har en upplysning om att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen under året inte betalats i rätt tid. Kontrollbalansräkningar har intagits i årsredovisningarna för de i anmälan aktuella åren. Såvitt framgår av materialet upprättades ej någon årsredovisning för räkenskapsåret 1993.

Anmälan

Enligt konkursförvaltaren har bolagets interna kontroll under den aktuella perioden uppvisat mycket allvarliga brister. Bolagets redovisningssystem och rutiner har fungerat så dåligt att det kan ifrågasättas om företagsledningen löpande kunnat följa resultatutvecklingen på ett tillfredsställande sätt. Av anmälan och den utredning konkursförvaltaren låtit göra framgår vidare bl.a. att i kontrollbalansräkningarna för åren 1990, 1991 och 1992 har det bokförda värdet av bolagets innehav av andelar i en bostadsrättsförening justerats upp till 24 mkr, vilket inneburit att det justerade egna kapitalet med stor marginal överstigit aktiekapitalet. Bokförda värdet av andelarna var ca 12 mkr. Under hösten 1991 anlätade bolaget ett värderingsinstitut som värderade hela anläggningen till 55 mkr.¹ Till grund för värderingen låg en av bolaget upprättad budget som bl.a. baserades på att samtliga andelar i bostadsrättsföreningen var sålda. Ännu vid utgången av år 1992 hade dock bara ett fåtal andelar avyttrats. Det framgår även att bolaget för flera perioder under år 1992 inte upprättat några deklarationer avseende moms, avgifter och källskatter och att bolagets skulder för skatter och avgifter avseende räkenskapsåret 1992 uppgick till 1,2 mkr. Konkursförvaltaren noterar också att A-son under den här aktuella perioden varit delägare i ett aktiebolag (fåmansbolag) som år 1989 lånade ut betydande belopp till bolagets ägare och under år 1991 också blev delägare i bolaget.

Revisorernas yttranden

¹ Uppjusteringen i kontrollbalansräkningarna avsåg endast andelarna i bostadsrättsföreningen. Såvitt RN förstått saken omfattade den externa värderingen utöver andelarna (som var omsättningstillgångar) även bolagets anläggningstillgångar som utgjordes av byggnader, markanläggningar och en golfbaneanläggning.

A-son har i yttrande till RN bekräftat att han ägde 5 % av aktierna (10 tkr) i ett fåmansbolag som under år 1989 lånade ut 2 mkr till bolagets ägare. Av det avtal som upprättades vid utlåningen framgår att A-son skulle utgöra en av bolagets revisorer. Den tveksamhet han kände inför detta uppdrag togs in i protokoll från styrelsemöte i bolaget i augusti 1989. A-son föreslog att en annan medarbetare från hans byrå skulle väljas till revisor men denne slutade kort tid därefter. Då det vid denna tidpunkt inte fanns någon annan auktoriserad eller godkänd revisor på lokalkontoret ”accepterade jag med stor tveksamhet att åta mig uppdrag som medrevisor till B-son. Jag vill dock understryka att jag för hela perioden från år 1989 till konkursutbrottet betraktat B-son som bolagets huvudansvarige revisor, dels på grund av att han sedan tidigare utgjorde av bolagets ägare utsedd revisor, dels på grund av att han är auktoriserad revisor. Mitt uppdrag kunde väl närmast karaktäriseras som minoritetsrevisor i bolaget, även om någon formell uppdelning av revisorsuppdragets omfattning mellan B-son och mig aldrig gjorts.” Under år 1991 förvärvade fåmansbolaget 15 % (75 600 kronor) av aktierna i bolaget. ”Redan under 1991 försökte jag avyttra mina aktier i fåmansbolaget till mina meddelägare, men såsom tidigare framgått lyckades jag ej avyttra aktierna förrän 1993”.

Vad gäller revisionsuppdragets utförande har A-son uppgett att en till honom underställd medarbetare biträtt i bokslutsarbetet åren 1990-1992. ”I revisionsarbetet har jag därvid använt mig av den årsakt som min medarbetare upprättat i samband med biträde vid bokslutsarbetet. Således har vissa balansposter varit klara utifrån det arbete bolagets ekonomichef utfört, medan för vissa balansposter min medarbetare bidragit med framtagande av uppgifter. Jag har i mitt revisionsarbete självklart tagit del av det material som fanns som underlag och avstämningsmaterial till årsredovisning. Jag vill dock understryka att jag självständigt har gjort min bedömning av materialets riktighet och vid efterhandsgranskning av aktuella årsakter endast beklaga att noteringar kring utförda åtgärder borde vara mer utförligt dokumenterade.”

Vad beträffar de justerade värdena i kontrollbalansräkningarna uppger A-son att nytt värderingsintyg ej erhöles för år 1992. Via en byggkonsult gjordes en värdering våren 1993 ”och från honom erhöles jag muntliga besked före avlämnandet av revisionsberättelse för år 1992 att värdet på fritidshusen väsentligt översteg bokförda värden”.

Av yttrande från B-son framgår bl.a. följande. ”I samband med att A-son blev invald som revisor i bolaget 1989 bestämdes arbets- och ansvarsfördelningen mellan mig och A-son uttryckligen av bolagets ägare och styrelse”. Detta beslut innebar att A-son och hans lokalkontor ”tilldelades huvudansvaret för hela revisionsprocessen, dvs. löpande granskning, redovisningssupport, förbättringar av den interna kontrollen, revision av årsbokslut samt upprättande av årsredovisning. Min arbetsuppgift begränsades till att granska den officiella årsredovisningen, biträde i taxeringsfrågor samt att vara minoritetsägarna behjälplig i ekonomiska frågeställningar. Min fråga om A-son hade erhållit denna detaljerade arbets- och ansvarsfördelning och huruvida han accepterat uppdraget i dess omfattning besvarades jakande” av en företrädare för bolaget.

RN:s dokumentationsgenomgång

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella åren. Denna består nästan uteslutande av bokslutsmaterial. Det finns i dokumentationen ingenting som verifierar att A-son utfört någon egentlig revision. I boksluts/revisionspärmerna för år 1992 finns några checklistor på vilka A-son den 21 oktober 1993, dvs. samma dag som han undertecknade revisionsberättelsen, satt sin signatur vid ett fåtal frågor. Vidare finns en notering om att mervärdesskatt varit felredovisad under året och att källskatt inte betalats i rätt tid. I övrigt utgörs handlingarna även för räkenskapsåret 1992 enbart av material som erfordras för bokslutsupprättande.

RN gör följande bedömning.

Relationerna mellan de båda valda revisorerna framstår som synnerligen anmärkningsvärda. Om mer än en revisor utses i ett aktiebolag skall, enligt god revisionssed, revisorerna snarast träffa överenskommelse om arbetsfördelningen. I förarbetena till aktiebolagslagen (prop. 1975:103) finns följande uttalande: "Varje revisor är i princip ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns". A-son har inte ens gjort gällande att han haft någon diskussion med medrevisorn i denna fråga. Kontakterna dem emellan vad gäller arbetsfördelning synes helt ha gått via bolaget. I detta fall har avsaknaden av kontakter mellan de båda valda revisorerna lett till att båda anser att den andre revisorn var huvudrevisor. Denna brist på kommunikation har såvitt framgår av RN:s utredning fått den allvarliga konsekvensen att ingen av dem känt ett eget ansvar för revisionsuppdraget. Vad som inträffat belyser vikten av att skriftlig överenskommelse träffas om arbetsfördelningen vid gemensam revision. Genom att underlåta att genom direkt kontakt med sin medrevisor komma överens om en lämplig arbetsfördelning har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den dokumentation som A-son har företett för RN utgörs för räkenskapsåren 1990 och 1991 av enbart material som krävs för att upprätta bokslut. För räkenskapsåret 1992 har tillkommit A-sons signatur på några checklistor samt en notering om sena inbetalningar av moms och källskatt. Hur han kommit fram till dessa slutsatser framgår inte av dokumentationen. Frånsett dessa noteringar finns för hela treårsperioden ej något i A-sons dokumentation som verifierar att han skulle ha utfört någon egentlig revision. Trots att A-son ansåg att B-son var "huvudansvarig revisor" har han inte tagit kontakt med medrevisorn och efterfrågat dennes revisionsnoteringar. Sammanfattningsvis kan konstateras att det varken av A-sons dokumentation eller vad han anfört i yttranden till RN framgår att A-son när han undertecknade revisionsberättelserna för respektive år haft fog för att intyga att han utfört sin revision enligt god revisionssed.

I revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1992 har revisorerna anmärkt på att avdragen skatt, sociala avgifter samt mervärdesskatt vid ett flertal uppbördstillfällen under räkenskapsåret inte betalats i rätt tid. Av konkursförvaltarens utredning framgår dock att bolaget för flera perioder under år 1992 inte ens upprättat deklarationer avseende moms, avgifter och källskatter, än mindre gjort några inbetalningar. Att anmärka att bolaget "inte i rätt tid" erlagt skatter och avgifter ger intryck av att betalning trots allt skett, om än för sent, och har därför i detta fall inte bara varit felaktigt utan vilseledande.

I bolagets årsredovisningar för de aktuella åren finns intagna kontrollbalansräkningar i vilka värdet på bolagets tillgångar uppjusterats. Skyldigheten för revisorer att granska kontrollbalansräkningar tillkom först år 1992 genom ändring i aktiebolagslagen. I detta fall var emellertid kontrollbalansräkningarna intagna i respektive årsredovisning, mellan balansräkning och notanteckningar, och omfattades därför av revisorernas ordinarie granskningsuppdrag. Angivna värden har uppenbarligen godtagits av revisorerna och inga kommentarer har lämnats i revisionsberättelserna. De värden som angetts var av avgörande betydelse för att undvika tvångslikvidation. Till grund för uppjusteringen år 1990 och följande år låg beräknat försäljningsvärde av andelar i en bostadsrättsförening som under år 1990 köpt vissa fastigheter av bolaget varefter detta, för köpeskillingen, förvärvat samtliga andelar i bostadsrättsföreningen. Avsikten var att bolaget därefter skulle försälja andelarna. Som skäl för att godta kontrollbalansräkningen i årsredovisningen för år 1992 har A-son hänvisat till att han från en byggkonsult erhållit ett muntligt besked om att "värdet på fritidshusen väsentligen översteg bokförda värden". Av förvaltningsberättelsen framgår dock att justeringen av värdet på andelarna "baseras på den kommande försäljningen av bolagets andelar i bostadsrättsföreningen". Det var sålunda det realistiska i budgeterad försäljning som A-son hade att ta ställning till. Mot bakgrund härav finner RN det anmärkningsvärt att A-son i denna

för bolagets fortlevnad avgörande fråga inte beaktat att försäljningen av andelar nästan helt upphört under år 1992.

Som inledningsvis anförts sade Invandrarverket i augusti 1993 upp avtalet med bolaget. A-son har uppgett att hans bedömning var att obeståndstillfället uppstod när det stod klart att förlängning av avtalet ej var aktuell. Enligt ABL 11 kap 9 § (i dess lydelse före 1999-01-01) skall förvaltningsberättelsen innehålla information om bl.a. sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut. Invandrarverkets uppsägning av avtalet var en sådan händelse som skulle ha informerats om i förvaltningsberättelsen. (Styrelsen avgav sin årsredovisning för räkenskapsåret 1992 i oktober 1993.) A-son har inte antytt att han skulle ha verkat för att denna information togs med i förvaltningsberättelsen. Han har heller inte hävdats att han skulle ha påtalat att styrelsen, snarast efter det att Invandrarverket sade upp avtalet, skulle upprätta ny kontrollbalansräkning. Enligt RN:s bedömning har A-son genom sin passivitet i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Ett grundläggande krav på en kvalificerad revisor är att han skall vara opartisk och självständig i förhållande till sina klienter. En förutsättning för att detta krav skall kunna upprätthållas är att revisorn inte har ägar- eller affärsrelationer med revisionsklienten. A-son har under den tid han varit revisor i bolaget varit delägare i ett fåmansbolag som först lånat ut betydande medel till bolagets ägare och som därefter gått in som delägare i bolaget (15 %). Att som A-son hänvisa till att det varit svårt att avyttra aktierna i fåmansbolaget är ingen godtagbar ursäkt. Dessutom har han själv uppgivit att hans försök till försäljning av aktierna påbörjades först år 1991, dvs. först när fåmansbolaget blev delägare i bolaget. Hans förklaring att han måste kvarstå på uppdraget eftersom det inte fanns någon annan kvalificerad revisor på revisionsbyråns lokalkontor är anmärkningsvärd och tyder på att A-son ansåg att det var viktigare att uppdraget stannade inom byråns lokalkontor än att han iakttog grundläggande regler för en kvalificerad revisors oberoende. Det framstår som synnerligen anmärkningsvärt att A-son över huvud taget åtog sig detta revisionsuppdrag och att han dessutom kvarstod som revisor t.o.m. sedan fåmansbolaget gått in som delägare i bolaget. RN finner att A-son allvarligt brutit mot grundläggande regler om kvalificerad revisors oberoende.

RN:s sammanfattande bedömning

Det sätt på vilket A-son utfört ifrågavarande revisionsuppdrag präglas genomgående av en anmärkningsvärd passivitet. Som särskilt allvarlig framstår hans underlåtenhet att med sin medrevisor träffa överenskommelse om arbetsfördelningen dem emellan och att hålla sig informerad om dennes bedömningar. Vad gäller A-sons revisionsarbete framgår vare sig av den dokumentation A-son företett eller av vad han anfört i yttranden till RN att han utfört någon egentlig revision. RN bedömer att A-son inte haft fog för att i avgivna revisionsberättelser intyga att han utfört sin revision enligt god revisionssed. I ärendet har även framkommit att A-son, genom att ha indirekta affärs- och ägarrelationer till klientbolaget, allvarligt brutit mot grundläggande regler om en kvalificerad revisors oberoende.

Sammanfattningsvis är omständigheterna i ärendet så allvarliga att RN övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor. RN låter dock, om än med stor tvekan, den disciplinära åtgärden stanna vid en varning.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt deltagit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.