

LR: dom 1998-03-11, mål nr Ö 3130-97

## **D 3/97**

### **Bakgrund**

A-son erhöill godkännande som revisor den 1 augusti 1980. Hans verksamhet har därefter av Kommerskollegium (KK) prövats i två tillsynsärenden 1984 och 1987. De tre tillsynsärenden som Revisorsnämnden (RN) nu har att behandla har initierats med anledning av dels två underrättelser från Skattemyndigheten i X:s län, dels en anmälan från Patent- och registreringsverket (PRV). Den första underrättelsen från skattemyndigheten inkom till KK och överlämnades till RN den 1 juli 1995 i samband med att RN övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) skall det ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser – d.v.s. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De påföljder som enligt 23 § revisorsförordningen kan komma i fråga är varning eller upphävande av godkännandet.

Förutom att A-son skriftligen yttrat sig i ärendena har RN vid besök hos honom inhämtat kompletterande uppgifter.

### **Den första underrättelsen från Skattemyndigheten i Xs län (dnr 1994-901)**

Skattemyndigheten har vid granskning av ett aktiebolag fått information från dess företrädare att A-son, som var bolagets revisor, inte varit i kontakt med bolaget vid något tillfälle från det han tillträdde uppdraget i januari 1992 fram till augusti 1994. Då kontaktades han av bolagets redovisningsmedhjälpare med anledning av att skattemyndigheten påbörjat granskning.

A-son har i yttrande anfört bl.a. följande. I samband med att han tillträdde uppdraget som revisor skrev han ett första brev till bolaget som inte besvarades. A-son tror sig minnas att det kom i retur till revisionsbyrån med uppgift om att adressaten var okänd. Det sändes då om till en care of adress. Därefter gick tiden och i januari 1994 skrev han återigen till bolaget. Då inte heller detta brev besvarades avsåg sig A-son uppdraget i juni samma år. Sin avsägelse meddelade han skriftligen till bolaget, PRV och länsstyrelsen. Under handläggningens gång har A-son ändrat sina uppgifter beträffande avsägelsen och uppgett att denna av misstag aldrig sänts i väg.

RN gör följande bedömning.

Revisorns uppgifter i ett aktiebolag regleras i aktiebolagslagen (ABL). De centrala bestämmelserna finns i 10 kap 7 § ABL. Där föreskrivs att revisorn i den omfattning god revisionssed bjuder skall granska bolagets årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Målet för revisionen är att revisorn i en revisionsberättelse skall rapportera resultatet av sin granskning. Genom att åta sig ett revisionsuppdrag har revisorn skyldighet att verka för att de uppgifter som ankommer på honom enligt ABL blir utförda.

I ärendet har inte framkommit något som tyder på att inte A-son med ett visst mått av ansträngning kunnat nå klienten. Hade det varit så att A-son efter upprepade försök inte fått kontakt med klienten borde han vid en betydligt tidigare tidpunkt, än efter cirka två och ett

halvt år, ha av sagt sig uppdraget. RN anser att A-son visat en anmärkningsvärd brist på agerande och därmed åsidosatt sina plikter som revisor. Vad som i ärendet framkommit i fråga om avsägelsen tyder vidare på bristfälliga administrativa rutiner på A-sons revisionsbyrå. RN har vid denna bedömning utgått från revisorsförordningen.

### **Den andra underrättelsen från skattemyndigheten i Xs län (dnr 1996-474)**

I den andra underrättelsen har skattemyndigheten ifrågasatt A-sons oberoende som vald revisor i ett aktiebolag, en revisionsbyrå, vars styrelseledamot är vald revisor i A-sons egen revisionsbyrå. Skattemyndigheten har vidare ifrågasatt om A-son kan fullgöra sina revisionsuppdrag enligt god revisorssed med hänsyn till det stora antal aktiebolag i vilka han är vald revisor och med beaktande av att han endast har två anställda medarbetare.

A-son har uppgett i huvudsak följande. Han skall välja ny revisor i det bolag i vilket han bedriver sin revisionsverksamhet. Hans revisionsklienter utgörs till stor del av vilande och nybildade bolag. Han har åtagit sig en hel del nya uppdrag under 1994 och 1995 eftersom många gamla klientbolag kommer att övergå till annan rörelseform som en följd av kravet på förhöjt aktiekapital.

Innan den aktuella underrättelsen inkom hade RN, som ett led i utredningen av skattemyndighetens första underrättelse (dnr 1994-901), i oktober 1995 genomfört ett besök hos A-son med syfte att undersöka hur han bedriver sin verksamhet.

#### Besök hos A-son, revisionsdokumentation m.m.

A-son driver en av honom själv ägd revisionsbyrå i form av aktiebolag. I detta bolag är förutom A-son själv också hans hustru anställd. Hustrun är på deltid verksam som revisorsassistent. Härutöver anlitas på timbasis ytterligare en person som revisorsassistent. Enligt uppgift från PRV i december 1994 var A-son vald revisor i cirka 280 aktiebolag och vid kontroll i januari 1997 var antalet uppdrag oförändrat. Vid RNs besök i oktober 1995 uppgav A-son att han reviderat uppskattningsvis 180 aktiebolag det senaste året, men att han var vald revisor i flera nybildade bolag där någon revision ännu inte utförts.

A-son upprättar inga skriftliga granskningsplaner. Han lämnar muntligen instruktioner till sina två medarbetare om hur de skall utföra granskningsarbetet. De utför granskningsåtgärderna och dokumenterar sitt arbete i en förtryckt granskningsrapport som överlämnas till A-son tillsammans med årsredovisning, kopior av klientens räkenskapsmaterial och viktigare korrespondens. Därefter granskar A-son det material som tillställts honom. Han vidtar själv inga granskningsåtgärder förrän bokslutet och årsredovisningen upprättats. Han deltar aldrig vid varulagerinventering. A-son uppgav att han har stort förtroende för sina medarbetare och litar på att de utför ett fullgott arbete.

RN begärde att få del av A-sons dokumentation över utförd revision i sex bolag. Beträffande ett av dessa företag kunde A-son inte återfinna några arbetspapper överhuvudtaget. I övriga uppdrag var dokumentationen ytterst knapphändig och utgjordes av standardiserade checklistor där olika granskningsåtgärder skrivna som frågor markerats med ja eller nej.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn intar en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. I 14 § revisorslagen stadgas att om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Bestämmelsen motsvarar i huvudsak äldre bestämmelse i 6 § revisorsförordningen. Det förhållandet att A-son är vald revisor i ett bolag vars företrädare är vald revisor i A-sons revisionsbyrå ger anledning till misstro mot A-sons oberoende i

förhållande till sin revisionsklient. Genom att inneha ifrågavarande revisionsuppdrag har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad beträffar de uppgifter som framkommit om A-sons revisionsverksamhet får RN anföra följande. Som nämnts har RN granskat A-sons dokumentation över utförd revision i ett antal aktiebolag. Om A-son faktiskt vidtar några åtgärder och vad dessa i så fall innefattar går inte att utläsa av dokumentationen. I denna saknas anteckningar om hur revisionen planerats, genomförts och avrapporterats. Inte heller framgår hans ställningstaganden och slutsatser. Enligt A-sons egen utsago är dokumentationen likartad i övriga uppdrag. Av god revisionsledning följer att revisorn skall dokumentera sin granskning. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är synnerligen allvarligt enär det omöjliggör en granskning och tillförlitlig bedömning av revisionsarbetet i efterhand. Mot bakgrund av den bristfälliga dokumentationen och vad A-son under utredningen skriftligen och muntligen anfört kan RN inte dra någon annan slutsats än att den granskning A-son utför är ytterst rudimentär och inte uppfyller de krav som god revisionsledning ställer.

### **Anmälan från PRV (dnr 1996-761)**

Av anmälan framgår att ett aktiebolag stod under hot om likvidation på den grunden att årsredovisning och revisionsberättelse för verksamhetsåret 1993-09-01–1994-12-31 inte sänts in till PRV inom föreskriven tid. Likvidationsärendet avskrevs den 2 april 1996 då handlingarna kommit in till PRV. Revisionsberättelsen som är undertecknad av A-son har följande lydelse:

Jag har utsetts till revisor efter räkenskapsårets utgång.

Jag har inte haft möjlighet att granska årsredovisningen, räkenskaperna eller styrelsens förvaltning för räkenskapsåret. 95-06-19 gjordes enligt uppgift husrannsakan och allt bokföringsmaterial, inkl dator- och datormedia omhändertogs. För att undvika att bolaget försätts i likvidation har denna årsredovisning upprättats.

Jag tillstyrker inte:

att resultaträkningen och balansräkningen fastställs,  
att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

X den 960401

A-son

Auktoriserad revisor

A-son som yttrat sig över anmälan har anfört följande. Han åtog sig revisionsuppdraget i januari 1996. Bolagets räkenskapsmaterial var omhändertaget varför det saknades möjlighet att upprätta en korrekt årsredovisning för bolaget. En konsult som bolaget anlidade hade fått uppgift från PRV om att årsredovisningen trots detta skulle komma att godtas om en revisionsberättelse bifogades. Revisionsberättelsen som A-son undertecknat var formulerad av konsulten.

RN gör följande bedömning.

Det kan konstateras att A-son inte har utfört någon revision i bolaget. Han har därmed inte heller haft underlag för att avge någon revisionsberättelse. Genom att ändå avge en handling benämnd revisionsberättelse har han främjat bolagets möjlighet att kringgå bestämmelserna om likvidationsplikt. Även om syftet klart framgår av handlingen i fråga bedömer RN att det varit olämpligt av A-son att avge den. A-son har dessutom i denna obehörigen utgett sig för att vara auktoriserad revisor, vilket utgör en straffbelagd gärning enligt 28 § revisorslagen.

## **RN:s sammanfattande bedömning**

A-sons verksamhet har tidigare prövats i två tillsynsärenden (1984-04-11, Dnr REV 513/83 och 1987-05-18, Dnr REV 437/86). I båda ärendena konstaterade KK att A-sons revisionsinsatser varit bristfälliga och att han i allt för stor utsträckning förlitit sig på det arbete som utförts av medarbetare. Vidare framkom att A-son underlåtit att upprätta dokumentation över sitt revisionsarbete i enlighet med föreskrivna krav. KK fann omständigheterna i båda ärendena vara så allvarliga att man i besluten uttalade att man övervägt upphäva A-sons godkännande som revisor. I det första beslutet har KK emellertid bedömt att felaktigheterna inte torde ha skett uppsåtligen och beaktat att A-son inte tidigare varit föremål för disciplinär åtgärd. Mot bakgrund av detta ansåg KK varning vara tillräcklig. I det andra beslutet konstaterade KK att A-son vidtagit åtgärder för att avhjälpa bristerna i sin verksamhet. Med anledning därav har endast varning meddelats.

Under utredningen av nu behandlade tillsynsärenden har RN funnit att A-son alltjämt underlåter att fullgöra sin dokumentationsskyldighet i enlighet med föreskrivna krav. A-sons dokumentation är så bristfällig att hans arbetsinsatser omöjligt går att bedöma i efterhand. Mot bakgrund av den bristfälliga dokumentationen och vad A-son under handläggningens gång anfört om sitt sätt att arbeta kan RN inte dra någon annan slutsats än att A-sons revisionsinsatser över lag är bristfälliga och inte uppfyller kraven enligt god revisionssed. Därtill kommer att A-son i egenskap av vald revisor i ett aktiebolag, under mer än två års tid, förhållit sig anmärkningsvärt passiv då han inte vidtagit åtgärder som rimligen kunnat krävas av honom för att etablera kontakt med revisionsklienten. Vidare har framkommit att A-son varit vald revisor i ett bolag till vilket han inte kunnat inta en opartisk eller självständig ställning, eftersom bolagets företrädare var vald revisor i A-sons egen revisionsbyrå. Det har också framkommit att A-son trots att han inte utfört någon som helst revision, i syfte att undvika likvidation för en revisionsklient, avgett en handling benämnd revisionsberättelse. I denna handling har han dessutom obehörigen utgett sig för att vara auktoriserad revisor.

RN bedömer att vad som nu uppmärksammas om A-sons verksamhet samt de förhållanden som i tidigare tillsynsärenden lett till disciplinär åtgärd – bl.a. underlåtenhet att upprätta dokumentation – sammantaget är av sådan beskaffenhet och så allvarliga att omständigheterna måste betraktas som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas

## **RN:s beslut**

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Siv Björs, Ann-Charlotte Eggwertz, Elisabet Fura-Sandström, Jan-Erik Moreau, Eva-Britt Nordhall, Per Thorell och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Gunilla Claesson, föredragande.