

LR: dom 2000-04-04, mål nr 18759-99

KamR: beslut att ej meddela PT, 2001-02-06, mål nr 2818-2000

RegR: beslut att ej meddela PT, 2002-11-27, mål nr 1263-2001

## **D 40/99**

Beslutet är grundat på följande tre disciplinärenden.

### **Dnr 1993-554**

Ärendet initierades av Kommerskollegium (KK) efter att myndigheten erhållit uppgift från Patent- och registreringsverket att A-son i augusti 1993 var vald revisor i mer än sexhundra aktiebolag. Syftet har varit att från en generell utgångspunkt undersöka hur A-son bedrivit sin verksamhet. Disciplinärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KK:s ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser dvs. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma ifråga är varning eller upphävande av godkännandet.

### **Dnr 1995-349**

Skattemyndigheten i Y län har i underrättelse till KK påtalat felaktigheter i A-sons sätt att sköta bl.a. bokföringen och redovisningen av skatter avseende sin egen revisionsbyrå. Skattemyndigheten har vidare ifrågasatt A-sons oberoende i förhållande till vissa bokföringsbyråer med vilka han samarbetar samt i ett par fall uppmärksammat brister i hans revisionsarbete. Även detta ärende har RN övertagit från KK (se ovan).

### **Dnr 1997-548**

Skattemyndigheten i Z län har i underrättelse till RN ifrågasatt A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag som i väsentlig utsträckning åsidosatt sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende.

### **Allmänt om verksamheten**

A-son har under den för disciplinärendena relevanta tidsperioden bedrivit revisionsverksamheten i det av honom helägda A Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Revisionsbyrån har inte haft några andra kvalificerade revisorer anställda än A-son. Mot slutet av 1980-talet hade han ca sextio revisionsuppdrag. Verksamheten expanderade därefter kraftigt under de första åren av 1990-talet och 1993 uppgick antalet uppdrag till närmare femhundra (bolag där konkursförfarande inletts eller avslutats ej medräknade). Förutom A-son hade revisionsbyrån under detta år två personer anställda, dock endast på deltid. Från och med hösten 1994 har A-son bedrivit verksamheten på byrån med hjälp av en heltidsanställd civilekonom.

Tillsynsmyndigheterna (KK och RN) har besökt A-son vid två tillfällen, 1995 och 1997, varvid denne redogjort för revisionsbyråns rutiner och sitt sätt att utföra revisionsuppdragen. Han har i dessa sammanhang även muntligen kommenterat vissa av de uppgifter

skattemyndigheterna lämnat i sina underrättelser. Iakttagelserna från besöken har sammanställts i promemorior över vilka A-son beretts tillfälle att yttra sig. Tillsynsmyndigheterna har vidare tagit del av A-sons dokumentation beträffande ett antal revisionsuppdrag. Dokumentationsgranskningen har avsett både slumpvis utvalda uppdrag och uppdrag där hans revisionsinsatser ifrågasatts.

A-son har vid flera kontakter med RN uppgett sig ha för avsikt att frånträda merparten av sina uppdrag. Han har bl.a. i detta syfte inlett samarbete med ett par revisionsbyråer i samma region. Han har också under 1998 bildat ett nytt revisionsföretag tillsammans med tre andra godkända revisorer, B AB. A-sons revisionsbyrå äger 25 % av aktierna i detta bolag. A-son har lagt över delar av sin verksamhet i det nybildade bolaget. När förändringarna genomförts fullt ut uppskattar A-son att han kommer att kvarstå som revisor i drygt tvåhundra uppdrag. Enligt uppgift ur Patent- och registreringsverkets bolagsregister var han i augusti 1998 och i oktober 1999 vald revisor i ca trehundraåttio respektive ca tvåhundrafemtio aktiebolag (bolag där konkursförfarande inletts eller avslutats ej medräknade).

## **Dnr 1993-554**

A-son har inkommit med följande upplysningar. Han samarbetar med 15-20 bokföringsbyråer och det är genom dessa byråer han erhållit sina revisionsuppdrag. Bokföringsbyråerna handhar klientbolagens löpande redovisning, upprättar bokslut och årsredovisning samt biträder bolagen kontinuerligt med konsultationer. A-son ägnar sig i princip uteslutande åt revision. Vissa inslag av ekonomisk konsultation förekommer dock. Sin närmare kunskap om de bolag han reviderar får A-son i regel indirekt genom bokföringsbyråerna som han besöker regelbundet. Det är på byråerna klienternas bokföringsmaterial finns samlat och det är också där revisionsarbetet utförs. Klienterna utgörs huvudsakligen av små företag jämnt fördelade i olika branscher med en omsättning runt en miljon kr. A-son har uppgett att han arbetar 12-14 timmar per dag, även helger.

Vid besöken hos A-son har vidare framkommit bl.a. följande. En anledning till att han haft så många revisionsuppdrag är att han anser sig ha ett ansvar gentemot de bokföringsbyråer han samarbetar med. Han har därför aldrig tackat nej till uppdrag som förmedlats via dessa byråer. A-son kontaktar i allmänhet inte själv den presumtiva klienten utan litar på bokföringsbyråns omdöme. Om det är fråga om ett större företag brukar han dock träffa kunden innan han åtar sig uppdraget. Han har inte för vana att kontakta bolagets tidigare revisor. Klienten upplyser oftast om anledningen till revisorsbytet och någon övrig information anser sig A-son inte ha behov av.

Några skriftliga granskningsplaner för revisionen upprättas regelmässigt inte. De flesta klienter är så små att A-son anser att en total granskning framstår som mest ändamålsenlig. Assistenten på revisionsbyrån går självständigt igenom klientmaterialet utan några på förhand fastställda skriftliga eller detaljerade muntliga instruktioner från A-sons sida. Uppstår problem diskuteras dessa direkt i samband med revisionsarbetet. Vid den löpande granskningen kontrolleras verifikationer stickprovsvis. Uppbörds- och mervärdesskattedeklarationer granskas och likvida medel stäms av. Vidare görs en genomgång av balans- och resultatrapporter samt en F-skattesedelkontroll. Bokslutsgranskningen sker post för post. Större klienter besöks vid ett par tillfällen under räkenskapsåret. Företrädare för de mindre bolagen träffar A-son mer sporadiskt i samband med sina besök hos bokföringsbyråerna.

När revisionen avslutats upprättas en granskningsrapport som lämnas till såväl bokföringsbyrån som klienten. I de rapporter av detta slag som tillsynsmyndigheterna tagit del av beskrivs vilka kontroller som gjorts. Det saknas dock närmare analyser och uppgift om vilka slutsatser granskningen gett upphov till. Enligt A-son rapporteras oftast eventuella iakttagelser och anmärkningar under året löpande till bokföringsbyrån som vidarebefordrar informationen till klienterna.

A-son har inte utfört några särskilda kontroller av de rutiner bokföringsbyråerna tillämpar för att säkerställa kvaliteten av de redovisningstjänster som förmedlas. Han säger sig dock veta att byråerna använder beprövade redovisningssystem (ex. Akelius) och att de samtliga är medlemmar i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund vilket i sig borgar för att verksamheten håller en hög standard. Till sin hjälp har bokföringsbyråerna också ett nätverk av specialister inom olika områden.

För att bilda sig en uppfattning om revisionsarbetets kvalitet har tillsynsmyndigheterna vid besöken begärt att få ta del av A-sons dokumentation för ett antal uppdrag avseende aktiebolag. Bolagen benämns nedan *Elbolaget*, *Bilbolaget A*, *Guldbolaget* (besöket 1997) och *Fastighetsbolaget* (besöket 1995). Stickproven resulterade i bl.a. följande iakttagelser.

#### *Elbolaget*

Ingen dokumentation kunde företes. Vid besöket angav A-son att dokumentationen troligen fanns i kundpärmerna hos klientens bokföringsbyrå. Han har därefter skriftligen förklarat att det förelegat ett missförstånd. Dokumentationen fanns på byrån.

#### *Bilbolaget A*

Dokumentation fanns för räkenskapsåret 1994/95 men inte för år 1995/96. A-son kunde inte lämna någon förklaring till detta vid besöket. Han har även i detta fall i efterhand uppgett att den dokumentation RN begärt att få ta del av fanns tillgänglig på revisionsbyrån.

#### *Guldbolaget*

Dokumentationen avseende räkenskapsåret 1995/96 gick igenom. Varulagret uppgick till ca. 2,2 miljoner kr av en balansomslutning om totalt drygt 3 miljoner kr. A-son har inte deltagit vid inventeringen eller gjort några egna stickprovskontroller. A-son har förklarat att han varit bolagets revisor sedan år 1989. I inledningsfasen utförde han stickprov vid lagerinventeringen. Han har därefter kunnat konstatera att bolaget sköts på ett seriöst sätt. Vidare görs varje år ingående kontroller av personal från den bokföringsbyrå som upprättar redovisningen. Inventeringslistor kontrolleras stickprovvis beträffande à-priser och kontrollräknas. Han har därför bedömt att det inte funnits skäl att närvara personligen vid inventeringarna.

#### *Fastighetsbolaget*

A-son åtog sig uppdraget i november 1994 och frånträdde det i början av 1995 efter att bolaget bytt ägare. Han har reviderat räkenskapsåren 1992/93 (bokslut 930630) och 1993/94. I sin revisionsberättelse för år 1992/93 daterad den 11 december 1994 har A-son anmärkt att årsredovisningen inte upprättats inom föreskriven tid. Styrelsens underskrifter är daterade ett år tidigare, dvs. den 11 december 1993. Formellt framstår det således som om årsredovisningen upprättats i enlighet med aktiebolagslagens regler. Av A-sons uppgifter och utredningen i övrigt framgår dock att styrelsens underskrifter har antedaterats.

Utöver den stickprovsgranskning vid besöken för vilken nu redogjorts har RN begärt in A-sons dokumentation beträffande ytterligare ett par uppdrag för genomgång på RN:s kansli. De granskade bolagen (aktiebolag) benämns i det följande *Bilbolaget B* och *Sågverket*. RN har noterat bl.a. följande.

#### *Bilbolaget B*

Ett varulager bestående av begagnade bilar utgjorde bolagets största tillgång under det aktuella räkenskapsåret. Bruttovinsten, ca 10 %, samt det förhållandet att ca en tredjedel av lagret hade ett högt antal lagerdagar indikerar att lagervärdet satts för högt. I dokumentationen finns inga noteringar som visar om A-son gjort några överväganden härvidlag eller ej. A-son har i yttrande till RN uppgett att verksamheten bedrivs av bolagets ägare som "hobby". Ägaren är helt oberoende av verksamhetens ekonomiska utfall och syftet har inte heller varit

att uppnå högsta möjliga vinst. Bruttovinsten kan därför inte jämföras med genomsnittet för branschen.

### *Sågverket*

Bolaget, som är moderbolag i en koncern med ett helägt dotterbolag, är en av A-sons största klienter. Omsättningen under det av RN granskade räkenskapsåret (1996) uppgick till ca 30 miljoner kr. I dokumentationen saknas grundakt. En granskningsplan av checklistekaraktär finns. Av denna kan emellertid inte utläsas vilken omfattning granskningen haft. Det framgår inte heller huruvida förkryssade poster avser planerade eller utförda kontroller. Varulagergranskning och rutingenomgångar omfattas inte av planen.

Såvitt avser den löpande granskningen saknas i stora delar underliggande dokumentation samt uppgift om vem som utfört arbetet. Delvis motstridiga uppgifter föreligger beträffande granskningens omfattning. Enligt upprättad granskningsrapport har kontering och mervärdesskattredovisning kontrollerats månaderna januari-februari samt augusti-september. Enligt arbetspapper i dokumentationen omfattade kontrollen månaderna mars-maj och juli-augusti.

Hur koncernen granskats framgår inte och någon årsredovisning för dotterbolaget finns inte bifogad. Moderbolagets förvaltningsberättelse innehåller uppgift om vissa koncerninterna mellanhavanden under året. Det kan inte utläsas om dessa transaktioner granskats eller ej. När det gäller resultatgranskningen har vissa spridda anteckningar gjorts på bolagets resultatrapport. Några nyckeltalsanalyser har inte dokumenterats.

Beträffande balansposterna gäller genomgående att det i dokumentationen i stor utsträckning saknas underliggande material som visar vilken inriktning och omfattning granskningen haft. Granskningen av varulagret, upptaget till ca 5,5 miljoner kr (ca en tredjedel av balansomslutningen), kan tjäna som exempel. Enligt notering har avstämning skett mot lagerlistor. En handskrivna, ej undertecknad, sammanställning över lagret finns bifogad. Någon kopia av undertecknat lagerintyg finns inte. På ett ställe anges i dokumentationen att det finns en undertecknad inventeringsförsäkran. Enligt checklistan för årsredovisningen saknas inventeringsintyg. Den handskrivna sammanställningen överensstämmer inte med uppgifterna i balansräkningen och bokslutsbilagorna. Avvikelsen har inte uppmärksamats vid revisionen. Skillnaden om knappt en halv miljon kr är ett resultat av att olika à-priser angetts beträffande de två största lagerposterna. A-son gör gällande att à-priser kontrollerats stickprovvis. Hur detta skett framgår inte. Det framgår inte heller om han deltagit vid inventeringen eller på annat sätt granskat bolagets inventeringsrutiner.

A-son har i yttrande över RN:s iakttagelser beträffande *Sågverket* anfört bl.a. följande. Han har haft bolaget som klient sedan år 1983. Företagsledningen driver verksamheten på ett seriöst sätt med stort personligt intresse och engagemang. Bolaget har vid flera tillfällen varit föremål för taxeringsrevision. Revisionerna har inte föranlett några anmärkningar från skattemyndighetens sida. Bolaget biträds av en bokföringsbyrå med vilken A-son samarbetat under 14 års tid. Personal från bokföringsbyrån besöker bolaget varje månad för att medverka vid avstämning av löpande räkenskaper och upprättande av mervärdesskatte- och uppborädsdeklarationer. Bokföringsbyrån biträder även vid upprättande av årsbokslut.

Bolaget besöks vid tre till fyra tillfällen per år för sedvanlig löpande revision. Övriga kontakter med klienten sker per telefon eller via bokföringsbyrån. Dokumentation i form av exempelvis kontoutdrag, reskontralistor, lönelistor samt mervärdesskatte- och uppborädsdeklarationer kopieras inte utan finns tillgängliga hos bolaget. Avprickning i huvudboken mot nämnda underlag sker därför hos kunden. Endast i den mån det förekommer felaktigheter görs några särskilda noteringar.

Varulagret inventeras fysiskt minst två gånger per år av en av delägarna som arbetat hela sitt liv i bolaget. A-son deltog själv vid inventeringen år 1992. Lagret ligger i staplar på ett begränsat område och är lättinventerat. Samtliga lagerposter noteras i ett kollegieblock.

Mångårig erfarenhet bidrar till att företagsledningen lätt kan bedöma eventuella avvikelser. Det finns därutöver noteringar om dagsproduktion och utleveranser mot vilka den fysiska inventeringen kan stämmas av.

#### *Generella iakttagelser beträffande dokumentationen*

I de uppdrag som granskats har dokumentationen, i den mån sådan kunnat företes, i huvudsak omfattat kopior av årsredovisning och revisionsberättelse, stämmoprotokoll, balans- och resultatrapporter, bokslutsbilagor och till bokslutsarbetet hörande avstämningar, klientlogg från bokföringsbyrån utvisande vilka månader som bokförts respektive deklarerats samt checklista avseende bokslutet. En stor del av den basinformation om klienterna som normalt ingår i en grundakt saknas i dokumentationen. Dessa handlingar, exempelvis registreringsbevis, bolagsordning och försäkringsavtal, finns enligt A-son i stället hos bokföringsbyråerna. Revisionsplaneringen dokumenteras inte. Den dokumentation som upprättats ger ett ostrukturerat intryck. Vad gäller den löpande granskningen görs kortfattade noteringar om vilka kontroller som utförts. Däremot saknas regelmässigt underlag för eventuella bedömningar. Granskningen av resultat- och balansräkningarna är i väsentliga delar odokumenterad. På bokslutsbilagorna finns kortfattade noteringar om vad som utförts, exempelvis "betalningskontroll, kundfordringar, u.a". Även här saknas i regel underliggande arbetspapper.

RN gör följande bedömning.

Revisorn skall i revisionsberättelsen för ett aktiebolag uttala sig om bolagets årsredovisning och om styrelsens och VD:s förvaltning av företaget. För att sådant uttalande skall vara underbyggt måste revisorn planera arbetet så att revisionen kan genomföras effektivt och ändamålsenligt. Vid planeringen grundar sig revisorn på sin kunskap om det aktuella företaget. Om det gäller en ny klient krävs således att revisorn redan i samband med att han accepterar uppdraget skaffar sig god kännedom om bolaget och förutsättningarna för dess verksamhet. Denna information kan erhållas både direkt från bolaget och via olika externa källor. För det fall bolaget varit föremål för revision tidigare bör kontakt tas med föregående revisor som i regel kan bidra med värdefulla upplysningar. Under planeringen har revisorn att med beaktande av begreppen väsentlighet och risk bedöma vad som skall granskas, vilken granskningsmetod han skall tillämpa och hur ingående kontroller som behöver utföras. Revisorn är skyldig att dokumentera sitt arbete genom hela revisionsprocessen. Dokumentationen skall förvaras på ett ordnat och betryggande sätt och får inte vara tillgänglig för obehöriga. Dokumentationskravet framgick tidigare av KK:s föreskrifter (KFS 1986:8). Nu gällande bestämmelser återfinns i 10-14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1).

Av god revisorssed följer att en revisor alltid är skyldig att bedriva sin verksamhet under ordnade former. Av naturliga skäl ställs speciella krav på organisation och planering i de fall revisorn har åtagit sig ett stort antal uppdrag.

A-son har erhållit sina revisionsuppdrag på rekommendation av de bokföringsbyråer han samarbetar med. Ofta har han åtagit sig uppdragen utan att själv ha haft några föregående kontakter med klienten. A-son har inte sammanställt någon egen grunddokumentation om klienterna. I den mån behov av sådana uppgifter förelegat under revisionsarbetets gång har han i stället utnyttjat det material som funnits tillgängligt hos den bokföringsbyrå som bolaget anlitat. Han har i regel inte heller kontaktat eventuell tidigare revisor i bolaget. Mot denna bakgrund framstår det inte som sannolikt att A-son, i vart fall i samband med förstagångsrevisioner, har haft sådan kunskap om klienterna som krävs för planering av uppdragen i enlighet med god revisorssed. Det faktum att han genomgående underlåtit att dokumentera planeringen samt avsaknaden av på förhand utarbetade instruktioner för medarbetare på revisionsbyrån ger vidare ett generellt intryck av att organisationen av uppdragen varit bristfällig. Underlåtenheten att dokumentera planeringsfasen innebär i sig ett åsidosättande av de skyldigheter som åligger en revisor.

Även i övrigt är revisionsarbetet i väsentliga hänseenden odokumenterat. Bristen på noteringar som visar granskningens omfattning och inriktning samt frånvaron av underliggande arbetspapper har i hög grad försvårat möjligheterna att i efterhand bedöma de kontrollåtgärder A-son påstår sig ha utfört. Av följande exemplifiering framgår att RN trots nämnda svårighet uppmärksammat väsentliga brister i granskningsarbetet.

I såväl *Guldbolaget* som *Sågverket* utgjorde varulagret en väsentlig del av tillgångarna. Inte i något av dessa uppdrag hade A-son på flera år deltagit vid lagerinventeringen. Han har förklarat detta med att det i båda fallen rört sig om välskötta företag och att han, eftersom han haft bolagen som klienter sedan lång tid tillbaka, varit väl insatt i bolagens verksamhet och rutiner. Inventeringslistor har granskats stickprovsvis avseende bl.a. à-priser och kontrollräknats. Vad beträffar *Guldbolaget* har A-son även hänvisat till ”ingående kontroller” utförda av personal från den bokföringsbyrå som biträtt bolaget med redovisningen.

Varulagret är inte sällan en av de viktigaste posterna i företagets balansräkning. Även små avvikelser i värdet kan få stor inverkan på företagets redovisade resultat. Revisorn har därför ofta anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt varulagret och förlägga tyngdpunkten i arbetsinsatsen till detta. Personlig närvaro vid fysisk inventering anses allmänt som en effektiv granskningsmetod som bör utnyttjas såvida inte andra alternativa åtgärder ger ett tillräckligt underlag för bedömningen. Revisorns tidigare erfarenheter av bolaget har självfallet betydelse vid planering och riskbedömning. Att revisorn en gång har konstaterat att klienten har tillfredsställande intern kontroll fråntar honom emellertid inte ansvaret att fortlöpande granska hur rutinerna tillämpas i praktiken. Med beaktande av vad som nu sagts bedömer RN att A-son, som varken närvarat vid inventeringen eller närmare testat bolagens lagerrutiner, inte har utfört granskningen av varulagren i de nu aktuella uppdragen i enlighet med god revisionssed.

Vad gäller *Guldbolagets* varulager har A-son hänvisat till kontroller utförda av bokföringsbyrån. Med anledning härav finner RN skäl att erinra om aktiebolagslagens bestämmelser om jäv som bl.a. förbjuder revisorn att vid revisionen anlita någon som biträder vid bolagets bokföring. Huruvida A-son gjort detta eller om han med sitt uttalande menat att han vid revisionen förlitat sig på sådant arbete bokföringsbyrån utfört självständigt som ett led i redovisningsuppdraget är dock inte klarlagt. RN riktar därför inte någon kritik mot A-son för att han i detta fall skulle ha åsidosatt gällande jävsregler.

Det förhållandet att A-son överlag i hög utsträckning verkar ha förlitat sig på det arbete som utförts av bokföringsbyråerna inger dock i sig betänkligheter mot bakgrund av att han inte närmare granskat byråernas rutiner.

Även i *Bilbolaget B* utgjorde varulagret en väsentlig post. Enligt RN:s uppfattning fanns anledning att anta att lagret värderats för högt vilket borde ha föranlett A-son att fördjupa sin granskning. Såvitt framgått har han inte gjort några särskilda kontroller eller överväganden härvidlag. Granskningen uppfyller således inte heller i detta fall vad som krävs enligt god revisionssed. RN vill framhålla att företagsledarens syfte med verksamheten inte kan tillmätas betydelse vid bedömningen av A-sons kontroll av lagervärdet. Hans hänvisning till att rörelsen bedrevs som en fritidssysselsättning framstår därför som anmärkningsvärd.

Vad slutligen gäller *Fastighetsbolaget* kan konstateras att A-sons anmärkning i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1992/93, trots att den sakligt sett är riktig, ger ett felaktigt intryck eftersom styrelsen antedaterat sina underskrifter på årsredovisningen som därigenom förefaller vara upprättad i rätt tid. RN anser att A-son borde ha verkat för en korrekt datering av årsredovisningen. Skulle styrelsen vägra att ange rätt datum skulle han ha påtalat detta i revisionsberättelsen.

Sammanfattningsvis kan återigen konstateras att bristerna i A-sons dokumentation gjort det utomordentligt svårt att bedöma revisionsarbetet i övrigt. RN vill med anledning härav framhålla att underlåtenhet av en revisor att upprätta dokumentation i enlighet med gällande föreskrifter utgör ett allvarligt åsidosättande av revisorns skyldigheter. För två av de tre bolag RN begärt att få granska vid sitt besök fanns dokumentationen inte tillgänglig på

revisionsbyrån eller kunde i vart fall inte återfinnas. Även om några generella slutsatser inte kan dras av detta förstärker nämnda omständighet RN:s allmänna intryck att verksamheten vid revisionsbyrån inte bedrivits under så ordnade former som kan krävas av en kvalificerad revisor. När det gäller frågan vad som kan läggas A-son till last i disciplinärt hänseende finner RN att redan de brister som framkommit beträffande hans sätt att dokumentera revisionsarbetet är tillräckligt graverande för att disciplinär påföljd skall vara motiverad. Därtill kan läggas de exempel på otillräckliga granskningsinsatser avseende väsentliga poster samt det fall av bristfällig rapportering som RN uppmärksammat vid dokumentationsgenomgången.

## **Dnr 349/95**

Skattemyndigheten i Y län har i samband med skatterevision av A Revisionsbyrå AB uppmärksammat bl.a. följande omständigheter.

Revisionsbyrån har under räkenskapsåren 1992 och 1993 löpande bokfört fordringar och skulder enligt den så kallade kontantmetoden. Byråns omsättning har båda dessa år med marginal överstigit det gränsvärde Bokföringsnämnden (BFN) angett för att denna metod skall få tillämpas. I verksamheten har förekommit ett stort antal fakturor. Den undantagsregel som ger bolag med en omsättning över gränsvärdet rätt att ändå använda kontantmetoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammantaget inte uppgår till större belopp har således inte heller varit tillämplig. Revisionsbyråns redovisning har därmed avvikit från bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125) (BFL).

Revisionsbyrån har vidare underlåtit att göra korrekta källskatteavdrag vid löneutbetalningar till A-son och dennes hustru. Under uppbördsåret 1993 betalade bolaget ut lön om drygt 400 000 kr till A-son och ca 90 000 kr till hustrun. Källskatteavdrag har beträffande utbetalningarna till A-son gjorts schablonmässigt med ca 8 % av lönesumman, dvs. ett väsentligt lägre belopp än vad aktuell skattetabell angivit. Vid utbetalningarna till hustrun har avdrag för källskatt överhuvudtaget inte gjorts. Skattemyndigheten har inte i något av fallen meddelat beslut om jämkning. Revisionsbyrån har inte heller gjort några avdrag avseende den bilförmån som A-son erhållit under 1993. Av bolagets uppbördsdeklarationer framgår att bolaget underlåtit att göra korrekta källskatteavdrag även beträffande åren 1991, 1992 och 1994.

I samband med skattemyndighetens granskning av revisionsbyrån har framkommit att A-son varit vald revisor i merparten av de bokföringsbyråer han samarbetat med. För dessa uppdrag har något arvode inte debiterats.

Skattemyndigheten har även ifrågasatt A-sons revisionsinsatser i följande uppdrag.

I samband med skatterevision av ett aktiebolag (i det följande benämnt *Möbelbolaget*) avseende bl.a. räkenskapsåret 1992/93 uppmärksammades omfattande brister i bolagets redovisning. Enligt skattemyndigheten har bolaget saknat kassabokföring. Kassaunderskott har i flera fall täckts med uppgivna lån från en styrelseledamot. Ett stort antal kundorder samt vissa kvitton och fakturor till kunder saknas. De kvitton och kundfakturor som granskats innehåller såväl bristfälliga som direkt felaktiga uppgifter. Kvitton har exempelvis dagtecknats felaktigt. Vidare saknas underlag för uppgivna exportförsäljningar och följesedlar till leverantörsfakturor. A-son har inte anmärkt på bristerna i sin revisionsberättelse och såvitt framgått inte heller på annat sätt skriftligen påtalat missförhållandena till bolagets styrelse.

Skattemyndigheten har bifogat en konkursförvaltarberättelse avseende ytterligare ett aktiebolag (i det följande benämnt *Konstbolaget*) där A-son varit vald revisor. Bolaget försattes i konkurs den 5 september 1994. Konkursförvaltaren har bl.a. ifrågasatt A-sons granskning av varulagret under räkenskapsåret 1991/92. Enligt konkursförvaltaren förelåg detta år betydande osäkerhet beträffande värdet av den konst som ingick i lagret. A-son har godtagit bolagets värdering och avgett en ren revisionsberättelse. Konkursförvaltaren

betvivlar att A-son har haft ett tillräckligt tillförlitligt underlag för sin bedömning av lagrets värde.

A-son har anfört bl.a. följande.

Enligt hans uppfattning uppfyller revisionsbyråns bokföring samtliga krav på god och ordnad redovisning. Han bokför dagligen händelser som berör in- och utbetalningar vilket påverkar bolagets förmögenhet i så motto att det sker förändringar i bank- och postgirobehållningarna. Kontantmetoden har tillämpats ända sedan revisionsbyrån bildades år 1983. Vid bildandet registrerade skattemyndigheten att bolaget skulle redovisa mervärdesskatt enligt kontantmetoden. Revisionsbyrån har ca 450 fakturor per år med villkor att betalning skall ske inom 10 dagar. Detta innebär att utfaktureringen till största delen regleras inom redovisningsperioden för mervärdesskatt. En övergång till faktureringsmetoden skulle resultera i en engångsökning i mervärdesskatteredovisningen med 20 000-30 000 kr men i övrigt inte medföra några väsentliga beloppsmässiga konsekvenser. Revisionsbyrån kommer dock med anledning av skattemyndighetens påpekande att ändra redovisningsmetod från kontantmetoden till faktureringsmetoden.

Vad gäller löneutbetalningarna är det riktigt att avdrag för källskatt inte har gjorts enligt tabell. Lön har emellertid bokförts löpande och senast påföljande månad redovisats i uppborädsdeklaration med åtföljande betalning av sociala avgifter. Efter att deklarationerna för inkomstbeskattning upprättats har fyllnadsinbetalning skett och därmed skatteskulden reglerats. Skälet till att A-son inte gjort avdrag för källskatt är att han haft höga avdragsgilla räntekostnader. I stället för att formellt begära skattejämkning har A-son utfört jämkning på egen hand. Han har uppgett att han först tog kontakt med skattemyndigheten som inte hade något att invända mot förfarandet. Vem som lämnat honom detta besked har han inte kunnat upplysa om.

A-son har bekräftat att han varit revisor i många av de bokföringsbyråer han samarbetar med och att han inte debiterat något arvode för dessa uppdrag. Vid KK:s besök 1995 uppgav A-son att han ville ge bokföringsbyråerna något tillbaka eftersom han fått merparten av sina uppdrag den vägen. I och med att han påbörjade arbetet med att reducera antalet uppdrag har han dock fortlöpande av sagt sig bokföringsbyråerna som revisionsklienter. Han har vidare förklarat att han ibland avstått från att fakturera även andra klienter då han bedömt att kunden saknar betalningsförmåga.

*Möbelbolaget* har biträtts av en av de bokföringsbyråer som A-son samarbetar med. De brister som förelegat beträffande bolagets redovisning har löpande påtalats av bokföringsbyrån. Detta har skett såväl skriftligen som muntligen. A-son har erhållit information om bristerna vid sina kontakter med bokföringsbyrån. Han har därefter vid besök hos klienten muntligen diskuterat de synpunkter bokföringsbyrån framfört till bolaget. Kassaunderskott har förekommit men täckts med lån från en styrelseledamot. Bokföringsbyrån har påtalat detta vilket finns väl dokumenterat i bokföringsbyråns klientakt. A-son hade vid revisionstillfället inte anledning att misstänka att det saknades fakturor och kvitton och revisionen var heller inte inriktad på att hitta just sådana brister. Eftersom skattemyndigheten i sin underrättelse endast påtalat bristerna i allmänna ordalag och inte bifogat någon mer detaljerad revisionspromemoria har det varit svårt för A-son att närmare kommentera uppgifterna. Han har emellertid lämnat vissa förklaringar. Att fakturor saknats beror på att kvittens vid kontantförsäljning skett direkt på leveransordern. Vid exportförsäljning har notering gjorts på paragonnota. Bolaget har ibland underlåtit att upprätta fakturor vid försäljning till privatpersoner. Att kvitton varit felaktigt dagtecknade har sin förklaring i att dessa ställts ut per ett visst datum trots att kunden erlagt betalning först vid en senare tidpunkt vid vilken mottaget belopp kvitterats. A-son finner det ytterst beklagligt att bristerna i bolagets interna kontroll nu återfaller på honom. Det bör även beaktas att det ofta är en långvarig process att ändra på en klients rutiner.

Varulagret i *Konstbolaget* har värderats enligt lägsta värdets princip. A-son har tagit del av värderingsprinciperna och även stickprovsvis förvissat sig om att den konst som tagits upp i



lagerförteckningen fanns hos bolaget. Värdet har stämts av med hjälp av en konstkännare som varit verksam som konsthandlare sedan mitten av 1960-talet.

RN gör följande bedömning.

För att en kvalificerad revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas gäller som allmän princip att revisorn både privat och i sin verksamhet följer gällande föreskrifter.

Enligt 4 § BFL skall i bokföringen som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. I 8 § samma lag anges att om endast ett mindre antal fakturor förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer inte uppgår till avsevärda belopp, kan bokföring av sådana fordringar och skulder löpande under räkenskapsåret dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. BFN har i sin rekommendation R 6 närmare preciserat under vilka förutsättningar denna metod (kontantmetoden) får tillämpas. BFN har angett att kontantmetoden får användas av näringsidkare, vars årliga bruttoomsättning exklusive mervärdesskatt normalt understiger ett gränobelopp som motsvarar 20 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för sista månaden av föregående räkenskapsår. Även annan näringsidkare får dock använda metoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgår till större belopp.

Redan av revisorsrollen som sådan följer en skyldighet att ha kännedom om centrala redovisningsbestämmelser och ett ansvar att följa utvecklingen på detta område. Det får därmed också anses vara ett grundkrav att en kvalificerad revisor ser till att redovisningen för den egna verksamheten upprättas i enlighet med gällande lagstiftning. Det är ostridigt att A-son såväl år 1992 som 1993 använt kontantmetoden i sin egen verksamhet trots att förutsättningarna härför inte varit uppfyllda. RN finner att han därigenom åsidosatt sina plikter som revisor.

Under de i ärendet aktuella räkenskapsåren gällde enligt 39 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) att den som betalade ut kontant ersättning för arbete var skyldig att göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag). Enligt 4 § 1 mom. samma lag skulle enligt huvudregeln skatteavdrag utgå med belopp som angavs i för varje år fastställda skattetabeller såvida annat inte framgick av skattemyndighetens beslut. RN konstaterar att A-son i väsentlig utsträckning underlåtit att göra föreskrivna skatteavdrag för revisionsbyråns räkning. Några beslut om jämkning har inte förelegat. Den obestyrkta uppgiften att skattemyndigheten ändå skulle ha godkänt förfarandet framstår inte som sannolik. Att ett sådant informellt besked skulle tillmätas någon betydelse i skattehänseende förefaller dessutom inte troligt vilket A-son i sin egenskap av kvalificerad revisor borde ha förstått. Därmed får anses utrett att A-son även i nu behandlat avseende åsidosatt sina plikter som revisor.

Enligt 14 § revisorslagen skall en kvalificerad revisor inte åta sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet. Tidigare följde detta av bestämmelserna i 6 och 17 §§ revisorsförordningen. När det gäller A-sons revisionsuppdrag i bokföringsbyråerna anser RN att redan det förhållandet att han varit vald revisor i bolag med vilka han haft ett omfattande samarbete medför att hans oberoende i dessa uppdrag har kunnat ifrågasättas. Därtill skall läggas att han för många av uppdragen inte fakturerat något arvode vilket enligt RN:s uppfattning i hög grad är ägnat att ytterligare skada tilltron till hans oberoende och självständiga ställning. A-sons förklaring, att han ville ge något tillbaka, framstår som synnerligen anmärkningsvärd och ger intrycket att han inte ens reflekterat över hur hans handlande kunde uppfattas i oberoendehänseende. Även om han numera säger sig ha frånträtt uppdragen finner RN att

A-son, genom att kostnadsfritt revidera de bokföringsbyråer han samarbetat med, allvarligt åsidosatt god revisors sed.

För att kunna bedöma A-sons revisionsinsats i *Möbelbolaget* har RN begärt in hans granskningsdokumentation för räkenskapsåret 1992/93. Av dokumentationen kan – med ett undantag (till vilket RN återkommer nedan) – inte utläsas att A-son överhuvudtaget uppmärksammat några av de brister skattemyndigheten påtalat. Han avgav en ren revisionsberättelse som är daterad den 16 september 1993. Av bifogat protokoll från ordinarie bolagsstämma den 24 september samma månad framgår att ny revisor valdes för räkenskapsåret 1993/94. Till revisorssuppleant valdes A-son.

I dokumentationen för år 1992/93 ingår en kortfattad handskriven promemoria daterad den 3 maj 1995. I denna finns en uppräknig av de brister A-son kommenterat i sitt yttrande till KK daterat den 9 maj samma år. I promemorian upplyser A-son om att senaste revision i bolaget avsåg räkenskapsåret 1992/93. Han uppger vidare att han löpande under räkenskapsåret via bokföringsbyrån fått information om bristerna i bolagets redovisning. Mot bakgrund härav och av vad A-son anfört i sitt yttrande till KK (se ovan sid. 9-10) drar RN slutsatsen att han, även om han inte förrän långt i efterhand dokumenterat sina iakttagelser, redan inför avgivandet av revisionsberättelsen den 16 september 1993 haft kännedom om de felaktigheter som nämns i promemorian.

A-son har förklarat att han haft svårt att kommentera skattemyndighetens uppgifter eftersom han inte fått del av någon fullständig utredning i ärendet. RN vill därför för tydlighetens skull framhålla att A-son fått del av allt material RN haft tillgång till. Även RN konstaterar att skattemyndighetens underrättelse i denna del är mycket kortfattad. Redan av A-sons egna uppgifter har emellertid, som nämnts ovan, framgått att han varit medveten om till sin art allvarliga brister i bolagets redovisning. Eftersom bristernas omfattning inte klart framgår av utredningen anser inte RN att det är visat att A-son varit skyldig att lämna en oren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1992/93. Han kan däremot kritiserats för att inte ha dokumenterat sina iakttagelser. Den promemoria som upprättats i samband med att han förelagts att inkomma med yttrande i disciplinärendet kan inte tillmätas något värde när det gäller uppfyllandet av dokumentationsskyldigheten. A-son synes också i allt för hög utsträckning ha förlitat sig på att den rapportering klienten mottagit från bokföringsbyrån skulle förmå företagsledningen att åtgärda problemen. RN finner utrett att bristerna i bolagets redovisning i vart fall får anses ha varit så allvarliga att A-son själv skulle ha upprättat en skriftlig rapport till företagsledningen. Detta har han dock inte gjort.

Av A-sons granskningsdokumentation beträffande *Konstbolaget* räkenskapsåret 1991/92 kan utläsas att varulagret kontrollerats stickprovsvis mot upprättad varulagerförteckning. A-son har inte personligen utfört dessa granskningsåtgärder utan uppdragit åt en konstkännare att bedöma lagrets värde och att hos bolaget fysiskt bekräfta existensen av vissa konstverk. Av dokumentationen framgår att denna konstkännare under samma tid var verksam vid den bokföringsbyrå som handhaft bolagets räkenskaper och hjälpt bolaget vid upprättande av årsbokslut och deklARATIONER samt att samma person tagit aktiv del i redovisningsuppdraget.

Enligt 10 kap. 17 § aktiebolagslagen (1975:1385) får en revisor inte vid revisionen anlita någon som inte enligt 16 § samma kap. inte är behörig att vara revisor. I 16 § stadgas bl.a. att den som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen inte kan vara revisor i bolaget. Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 10 kap 4 § samma lag. RN finner att A-son i strid med sistnämnda lagrum anlitat en obehörig person vid revisionen av *Konstbolaget*.

I övrigt kan beträffande A-sons dokumentation för *Möbelbolaget* och *Konstbolaget* i allt väsentligt hänvisas till vad som sagts generellt om dokumentationen i det inledningsvis behandlade disciplinärendet (Dnr 1993-554).

## Dnr 1997-548

Skattemyndigheten i Z län har utfört revision av ett aktiebolag verksamt i databranschen i vilket A-son varit vald revisor. Revisionen omfattade tiden från den 1 maj 1993 till och med den 31 december 1995. Vid skattemyndighetens genomgång av räkenskapsåret 1994/95 noterades bl.a. att bolaget skönsbeskattats för mervärdesskatt perioderna nov-dec 1994 samt jan, feb, mars och april 1995. Vidare har bolaget, trots anmaning från skattemyndigheten, under hela den aktuella perioden konsekvent underlåtit att lämna uppbördsdeklarationer. A-son har inte vare sig räkenskapsåret 1993/94 eller 1994/95 anmärkt i revisionsberättelsen på de genomgående stora bristerna i bolagets sätt att sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende.

A-son har anfört bl.a. följande. Företagsledaren hade varit svårt sjuk och därför inte kunnat sköta bolaget vad avsåg uppbörder och mervärdesskatt. A-son hade flera gånger påtalat bristerna i samband med att han besökt klienten. Företagsledaren hade därvid lovat att åtgärda problemen. Företagsledaren hade vidare uppgett att han haft kontakt med myndigheterna och löpande fått uppskov med redovisningen av uppbörd och mervärdesskatt. Myndigheterna hade således varit informerade om situationen och bolaget hade även gjort delbetalningar på de skulder som uppkommit. Företagsledaren hade på grund av sin sjukdom inte kunnat bemöta skattemyndighetens uppgifter.

RN gör följande bedömning.

Revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen på brister i ett aktiebolags uppfyllande av sina skyldigheter i skatte- och avgiftshänseende regleras i 10 kap. aktiebolagslagen. Vid den i ärendet aktuella tidpunkten gällde enligt 10 § fjärde stycket 3 och 4 att revisorn skulle anmärka i revisionsberättelsen om klientbolaget inte fullgjort sin skyldighet att lämna uppbörds- och mervärdesskattedeklarationer eller underlåtit att i rätt tid betala sådana skatter och avgifter.

Det är utrett att bolaget allvarligt åsidosatt sina skyldigheter i nu nämnda avseenden. Det har därmed ålegat A-son att anmärka på bristerna i sina revisionsberättelser. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad A-son anfört beträffande företagsledarens hälsa och i övrigt medför ingen annan bedömning.

### **RN:s sammanfattande bedömning och påföljd**

RN har funnit allvarliga brister i A-sons sätt att dokumentera sina revisionsuppdrag. Detta har i sig medfört att det varit mycket svårt att bedöma kvaliteten på revisionsinsatserna i de enskilda uppdrag som granskats. RN har trots nämnda svårighet i flera fall kunnat konstatera att revisionsarbetet i väsentliga avseenden inte uppfyllt vad som måste anses följa av god revisionssed. Sett mot bakgrund av vad som framkommit generellt beträffande A-sons sätt att bedriva verksamheten framstår bristerna i revisionsarbetet inte som enstaka "olycksfall" utan mer som en konsekvens av bristfällig planering och organisation i kombination med ett stort antal uppdrag. RN finner vidare att A-son i alltför hög utsträckning förlitat sig på det arbete som utförts av de bokföringsbyråer han samarbetat med. Konkreta belägg för att så varit fallet har framkommit vid genomgången av ett par uppdrag (se *Guldbolaget* och *Möbelbolaget*). Även beträffande A-sons sätt att avrapportera sina revisionsuppdrag har brister konstaterats (se *Fastighetsbolaget* och Dnr 1997-548).

Utredningen visar att A-son åsidosatt gällande föreskrifter beträffande redovisning och skatter i sin egen verksamhet. Som tidigare framhållits måste höga krav ställas på kvalificerade revisorer i dessa avseenden för att förtroendet till revisorskåren inte skall urholkas. Överträdelse av detta slag bedöms därför som ett allvarligt åsidosättande av revisorns skyldigheter. RN har vidare funnit att A-son allvarligt äventyrat sitt oberoende

genom att revidera de bokföringsbyråer han samarbetat med och därtill inte ta betalt för detta arbete.

RN har att bedöma tre disciplinärenden av vilka de två äldsta skall prövas enligt den tidigare gällande revisorsförordningen och det senast inkomna enligt revisorslagen. I båda regelverken stadgas att varning får meddelas revisor som åsidosätter sina skyldigheter (i revisorsförordningen plikter) som revisor. Är omständigheterna synnerligen försvårande får auktorisationen eller godkännandet upphävas. I revisorslagen har intagits en bestämmelse som ger RN rätten att förordna att ett beslut om upphävande skall gälla omedelbart, 25 §. Denna bestämmelse kan inte tillämpas vid RN:s prövning av äldre ärenden enligt revisorsförordningen.

A-son har visserligen på senare tid vidtagit åtgärder i syfte att bättre kunna uppfylla sina åligganden som revisor. Detta förhållande läker emellertid inte de överträdelser han tidigare gjort sig skyldig till. Vid en sammantagen bedömning finner RN att A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor i sådan omfattning att omständigheterna får anses synnerligen försvårande. Grund för att upphäva hans godkännande föreligger därmed.

A-son har inte tidigare meddelats disciplinär påföljd. I ett äldre tillsynsärende, Dnr REV 464/87, har dock KK uttalat sig om hans sätt att bedriva sin verksamhet i vissa avseenden. I beslut den 28 februari 1989 fann KK det ”klarlagt att A-son i sina bolag har yrkat avdrag för ett stort antal kostnader av rent privat natur” vilket föranledde KK att understryka vikten av att kvalificerade revisorer följer gällande skattelagstiftning. KK fann det vidare ”anmärkningsvärt att A-son lämnat oriktiga eller oklara uppgifter till kollegiet beträffande de uppdrag han haft”. A-son kunde inte heller ”lämna tillfredsställande förklaringar till varför han i ett brev uppmanat köparen av ett bolag att betala in köpeskillingen samtidigt som han meddelat att den skulle erhållas i retur omgående”. KK noterade även att A-son i samma brev ”uppmanat köparen att antedatera vissa fakturor i uppenbart syfte att erhålla lägre skatt”. Mot bakgrund av detta fann KK ”anledning att ifrågasätta om A-sons affärsverksamhet i alla delar bedrevs på ett seriöst sätt”.

Ovan nämnda ärende refereras för fullständighetens skull men påverkar inte RN:s bedömning i de disciplinärenden som nu är föremål för prövning. Vad KK uttalat förbättrar dock inte den uppfattning RN har om A-sons lämplighet som revisor.

Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen och 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Merparten av vad som läggs honom till last är hänförligt till de två ärenden som prövas enligt den tidigare gällande revisorsförordningen. Därmed saknas grund för förordnande om att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.