

LR: dom 2001-05-16, mål nr 12178-00  
KamR: dom 2002-02-06, mål nr 3669-01

## D 23/00

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN genom stickprov valt ut revisorer som under år 1998 förnyade sitt godkännande och för dessa undersökt förutsättningarna för att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i detta urval och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av hans arbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i två aktiebolag, ”motorbolaget” och ”byggbolaget”. Med hänvisning till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

### 1 A-sons oberoende som revisor m.m.

Av ovannämnda promemoria framgår bl.a. följande. A-son utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, X Revision AB (revisionsbyrå). När SUT-ärendet initierades innehade han totalt ca 70 revisionsuppdrag. A-son är bl.a. vald revisor i en redovisningsbyrå som utför redovisningen åt en del av hans revisionsklienter. Dessa står för ca 9 procent av revisionsbyråns omsättning.

A-son har bl.a. anfört följande. Han har inte någon beroendeställning till vare sig ovannämnda eller annan redovisningsbyrå. Trots att ca 9 procent av hans revisionsintäkter härrör från klienter vilkas redovisning utförs av ifrågavarande redovisningsbyrå kan han vara oberoende med hänsyn till ”kontrollen av uppdragen”. När hans revisionsbyrå ”arbetar mot” redovisningsbyråer ”kontrollerar” han totalt mer än hälften av revisionsuppdragen eftersom det är han som har förmedlat förstahandskontakten med klienterna. De senare upplever då att det är revisionsbyrån som svarar för uppdraget och att redovisningsbyrån endast är en konsult som kan av- och/eller tillsättas efter behov. ”Hur man upplever situationen och med beaktande av hur situationen ser ut externt” måste vara det som avgör om hans oberoende är hotat.

RN gör följande bedömning.

Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. Som framgått ovan erhåller A-son ca 9 procent av sina revisionsintäkter från klienter vilkas redovisning utförs av den aktuella redovisningsbyrå. Vad gäller frågan om oberoende synes A-son fästa stort avseende vid hur hans och redovisningsbyråns gemensamma klienter uppfattar situationen. Detta är i och för sig betydelsefullt, men ingalunda avgörande för frågan om A-son kan anses vara oberoende vid sin revision av redovisningsbyrå och av de gemensamma klienterna. Vid en sådan prövning måste man beakta vilka uppfattningar som kan förväntas hos flera olika intressenter, t.ex. kreditgivare, investerare eller det allmänna. Vid en samlad bedömning finner RN att A-son – genom att ha klienter gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken han är vald revisor – har äventyrat sitt oberoende som revisor.

## 2 A-sons revisionsarbete

### 2.1 Motorbolaget (räkenskapsåret 1996-05-01–1997-04-30)

Det aktuella räkenskapsåret uppgick motorbolagets omsättning till 14,1 mkr. Balansomslutningen uppgick till 2,3 mkr och eget kapital till 83 000 kr (aktiekapital 100 000 kr). Vid sin granskning av resultaträkningen noterade A-son att stora reservdelsinköp skett, sett i relation till reservdelsförsäljning och lagerförändring. Sålunda uppgick inköpen till 1,2 mkr och försäljningen till endast 0,3 mkr samtidigt som den del av varulagret som avsåg reservdelar inte hade förändrats. Detta föranledde honom dock inte att utöka sin granskningsinsats i denna del. Beträffande varulagret i sin helhet, som hade redovisats med 0,7 mkr, motsvarande 28 procent av balansomslutningen, kan av A-sons noteringar utläsas att en ”översiktlig granskning av lagerlistan” skett och att en redovisningsbyrå deltagit i inventeringen. Vad granskningen inneburit eller hur A-son bedömt inventeringen framgår inte av dokumentationen.

A-son har anfört följande. Vad först avser reservdelsinköpen hade ”granskning och analys av verkstadsarbeten gjorts tidigare år. Detta året fanns inte denna granskningsåtgärd med, som revisionsmål”. Vad gäller varulagret jämförde han stickprovvis inventeringslistan med fakturor på gjorda inköp. Beträffande inventeringen var hans förtroende för medarbetaren på redovisningsbyrån ”så stort att jag är säker på att han deltagit vid inventeringen till alla dess delar”.

RN gör följande bedömning.

Vad gäller de stora reservdelsinköpen borde A-son ha försökt bedöma rimligheten i dessa genom exempelvis en analys av åtgången av reservdelar i redovisade verkstadsarbeten. Eftersom han vid sin revision konstaterade stora avvikelser från förväntat resultat skulle han ha fördjupat sin granskning oavsett att rutinen i fråga hade bedömts som acceptabel föregående år. Att redovisningsbyrån deltog i inventeringen av varulagret var att anse som en del av bolagets interna kontroll som A-son hade att självständigt granska och bedöma. RN konstaterar att vad A-son anfört om sin granskning av varulagret inte kan utläsas av dokumentationen. Hans granskning har enligt RN:s bedömning varit otillräcklig även om den skulle ha utförts på det sätt som A-son har hävdad.

### 2.2 Byggbolaget (räkenskapsåret 1995-05-01—1996-04-30)

#### 2.2.1 Bakgrund

Bolagets hela verksamhet var förlagd till en filial i Tyskland och bedrevs genom underentreprenörer. Den aktuella perioden uppgick bolagets omsättning till 30,7 mkr, balansomslutning till 9,5 mkr och ansamlad förlust till 0,3 mkr. Aktiekapitalet om 50 000 kr var därmed helt förbrukat. Den löpande redovisningen sköttes av en svensk redovisningskonsult som också var styrelsesuppleant i byggbolaget. Den tyska filialens redovisning handhades av en tysk redovisningsbyrå. Filialens bokslut för skatteändamål upprättades av en tysk konsult. Styrelsen avgav årsredovisning i juli 1997. A-sons rena revisionsberättelse är daterad den 31 juli 1997.

#### 2.2.2 Planering

I A-sons revisionsdokumentation finns en revisionsplan avseende räkenskapsåret 1995/96 daterad den 25 juli 1997. De risker som han har angett i sin riskbedömning – valuta, likviditet och komplicerad resultatavräkning – föranledde inga planerade åtgärder. Enligt planen skulle granskningen inriktas mot substansgranskning (omfattning och inriktning ej närmare preciserad) och verifikationsgranskning med tillägget att A-son förutsatte ”tillfredsställande granskning” av den tyske konsulten. Denne hade emellertid inte erhållit något uppdrag av A-son. Konsulten hade i det tyska skattemässiga bokslutet markerat att det i hans uppdrag inte ingick någon granskning eller bedömning av i balansen upptagna värden.

A-son har i efterhand till RN bekräftat att den tyske konsultens uppgift var att granska att byggbolagets skatter hanterades korrekt enligt tyska regler och att denne friskrivit sig från ansvar för värdering av balansposter.

RN gör följande bedömning.

Enligt god revisionssed skall revisorn noga planera sin granskning och därvid utgå från principerna om väsentlighet och risk. Vad gäller planeringen borde denna, i ett bolag av denna storlek och med de problem som var kända för A-son, ha gjorts i början av räkenskapsåret och inte först när årsredovisningen förelåg, vilket i detta fall dessutom var 14 månader efter bokslutsdagen. Vidare skulle av A-son identifierade risker ha beaktats vid hans beslut om granskningsinriktning. Så har inte skett. Den genomgång av bolagets redovisningsmaterial som den tyske konsulten skulle utföra var att anse som en del av bolagets interna kontroll. A-son kunde visserligen ta hänsyn till denna då han gjorde sin riskanalys och dimensionerade sin revisionsinsats men fick, enligt god revisionssed, inte helt underlåta egna tester. RN konstaterar att A-sons planering i flera avseenden markant avviker från hur riskanalys och planering enligt god revisionssed skall genomföras.

### 2.2.3 Förvaltning

I förvaltningsberättelsen för byggbolaget avseende räkenskapsåret 1995/96 uppgavs bl. a. följande: ”Bolagets egna kapital var förbrukat föregående år och är även detta räkenskapsår förbrukat. Enligt aktiebolagslagen är bolaget skyldigt att träda i likvidation inom åtta månader från det att förhållandet konstaterades. Beslut härom hänskjuts till bolagsstämman”. Denna skrivning fanns även de två närmast föregående åren.

A-son hade vid sin granskning noterat bristande kontroll avseende rutinerna för avstämning av likvida medel. Sålunda framgår av dokumentationen att han bl.a. hade observerat sena rättelser som hänförde sig till checkuttag med betydande belopp.

När styrelsen för byggbolaget avgav årsredovisning för räkenskapsåret 1995/96 hade 14 månader förflutit från bokslutsdagen. Av A-sons noteringar framgår att redovisningsmaterial och årsredovisning hade överlämnats mycket sent till honom och att han hade haft svårigheter att erhålla handlingar. Såvitt kan utläsas av dokumentationen gjorde A-son en mycket begränsad uppföljning av vad som hade skett i byggbolaget från bokslutsdagen den 30 april 1996 och fram till dess att han den 31 juli 1997 undertecknade sin revisionsberättelse. A-son anmärkte inte på förseningen i sin revisionsberättelse utan uppgav att årsredovisningen hade upprättats enligt aktiebolagslagen.

A-son har anfört följande.

Upplysningen i förvaltningsberättelsen om förbrukat eget kapital hade tagits in på hans inrådan. En tidigare ordinarie bolagsstämma hade bedömt att det inte fanns något behov av att upprätta kontrollbalansräkning ”då tillgångar minus skulder ansågs vara betryggande” beroende på dels att pågående arbeten inte resultatavräknats, dels att det fanns ett övervärde i ett visningshus. Han försökte för räkenskapsåret 1995/96 att bilda sig en uppfattning om ej framtagen vinst i pågående arbeten och den framtida resultatutvecklingen. Bedömningen blev

dock överslagsmässig eftersom han inte hade tillgång till erforderligt redovisningsmaterial för räkenskapsåret 1996/97. ”Det faktum att bolaget konstaterar att saldot på eget kapital kontot var återställt och att aktiekapitalet var intakt gjorde att bolaget inte ansåg sig behöva en s.k. översiktlig granskning med utfärdande av granskningsintyg. I övrigt upprättade givetvis bolaget en kontrollbalansräkning”.

Han hade noterat att den interna kontrollen var eftersatt. Under de fyra år som bolaget hade haft verksamhet i Tyskland hade redovisningen ofta varit kraftigt försenad. Rättelserna beträffande likvida medel uppgick i och för sig till ”betydande belopp och vid en sen tidpunkt på året”. Det fanns dock inte anledning till kritik eftersom felen korrigerats innan årsredovisningen avgavs. ”Jag tycker inte att man kan belasta själva bolaget och dess styrelse för anställdas och andra befattningshavares slarv”.

Det förhållandet att förseningen och svårigheterna att erhålla material inte påtalades i revisionsberättelsen berodde på att det ändå framgick av revisionsberättelsen att den var avgiven 15 månader efter bokslutsdagen. ”Emellertid är värdet för bolaget att erhålla en ren revisionsberättelse väsentligt större än den nackdel, som den utomstående betraktaren utsätts för att inte erhålla information om när räkenskapsmaterialet har inlämnats. Min bedömning var att nackdelen väsentligen talade för att avge ren revisionsberättelse.” A-son har i ett senare svar till RN medgett att påpekande borde ha intagits rörande för sent inlämnade räkenskaper. Vad gäller händelser efter räkenskapsårets utgång kunde han inte göra granskningar som var beroende av nästkommande års räkenskapsmaterial eftersom detta hade fastnat hos den tyske konsulten eller hos den tyska redovisningsbyrån.

RN gör följande bedömning.

I ett bolag som liksom byggbolaget befinner sig i en obeståndssituation är det angeläget att revisorn noga följer rörelsens utveckling och erinrar styrelsen om dess skyldigheter att bevaka att aktiebolagslagens (ABL:s) regler till skydd för borgenärer och andra intressenter efterlevs. Revisorns skyldigheter i krissituationer är att vid granskning av årsredovisningen dels bedöma den i årsredovisningen lämnade informationen, dels inom ramen för sin förvaltningsrevision bedöma om styrelsen fullgjort sina skyldigheter enligt 13 kap. 2 § ABL, som reglerar vad som åligger styrelsen vid tvångslikvidation. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha haft någon löpande kontakt med bolagets ledning eller löpande följt upp bolagets resultat trots att dess egna kapital, i vart fall sedan två år tillbaka, var förbrukat. Det har inte framkommit något som tyder på att A-son skulle ha haft grund för sin bedömning att det fanns övervärden i pågående arbeten och visningshus. Vidare är det anmärkningsvärt att A-son accepterade bolagets uppfattning att den kontrollbalansräkning, som han i efterhand till RN uppgett att bolaget upprättat, inte behövde granskas av honom som revisor. A-son skulle skriftligen ha påmint styrelsen om dess skyldighet att tillstå honom denna för granskning. Om styrelsen trots hans agerande underlåtit att följa ABL:s regler borde A-son ha anmärkt på detta i revisionsberättelsen. RN konstaterar att A-son genom sin passivitet allvarligt åsidosatt god revisorssed.

Inom ramen för sin revision av ett bolags förvaltning skall revisorn även bedöma organisation och rutiner för att klarlägga om styrelse och företagsledare uppfyllt sina förpliktelser enligt ABL avseende bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt. A-son hade konstaterat att den interna kontrollen var eftersatt och att bokslutet under flera år varit kraftigt försenat. Av hans ovan citerade svar till RN beträffande denna problematik synes A-son inte rätt ha insett att dessa frågor var styrelsens och företagsledarens ansvar. De missförhållanden som fanns i bolaget var så allvarliga att A-son enligt god revisorssed borde ha anmärkt på dessa i sin revisionsberättelse.

Dessutom borde A-son aktivt ha verkat för att i tid erhålla årsredovisning samt det räkenskapsmaterial som erfordrades för hans revision. Att han skulle ha agerat på detta sätt kan inte utläsas av dokumentationen. Han har inte heller hävdat detta. Vidare finner RN det

anmärkningsvärt att A-son gjort endast en mycket begränsad uppföljning av händelser efter räkenskapsårets utgång. En sådan uppföljning måste anses som synnerligen väsentlig dels mot bakgrund av de problem som fanns i byggbolaget, dels på grund av att det förflutit 15 månader från bokslutsdagen fram till dess att han avgav sin revisionsberättelse. Att hänvisa till att redovisningsmaterialet var kvar i Tyskland är inte ett godtagbart skäl. Slutligen skulle A-son i sin revisionsberättelse ha anmärkt på den kraftiga förseningen av årsredovisningen.

#### 2.2.4 Pågående arbeten och förskott från kunder

För räkenskapsåret 1995/96 hade i byggbolaget 2,9 mkr (ca 30 procent av balansomslutningen) redovisats under posten pågående arbeten. A-sons dokumentation består av endast bokslutsbilagor med avböckade poster samt en sammanfattning av balansposten pågående arbeten på en checklista där samtliga kontrollfrågor – exempelvis beträffande projektredovisning – besvarats med u.a. (utan anmärkning). Hur A-son kommit fram till dessa slutsatser framgår inte. Därutöver har A-son noterat att en betydande nedgång hade skett av postens redovisade värde och att vinstavräkning inte hade skett löpande. Vad slutligen gäller garantikostnader hade bolaget i det aktuella bokslutet avsatt 10 000 kr. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son skulle ha reflekterat över bolagets eventuella garantirisker.

A-son har anfört följande. Bolaget hade krävt av sina leverantörer att alla projekt skulle faktureras för samtliga kostnader fram till bokslutsdagen. Företagsledaren hade tillsammans med den svenske redovisningskonsulten arbetat fram en värdering utifrån de leverantörsfakturor vilka på balansdagen inte hade vidarefakturerats kund. Företagsledaren ”har haft uppgift om vad som nedlagts på arbetsplatsen och vad som var kvar att göra inom lyften”. Redovisningskonsulten hjälpte till vid prissättningen. A-son gjorde substansgranskning av fakturaunderlag avseende leveranserna fram till bokslutsdagen. Vad gäller garantikostnader hade dessa återförsäkrats hos underleverantörerna och garantiersättningar från dessa minskade därför behovet av garantiriskreserveringar.

RN gör följande bedömning.

I byggbolagets årsredovisning var posten pågående arbeten och förändringarna av denna mycket betydelsefulla. A-son borde därför ha ägnat detta område särskild uppmärksamhet. Han har i stället i stor utsträckning förlitat sig på uppgifter från företagsledaren och från den svenske redovisningskonsulten. Vad slutligen gällde behovet av avsättning till garantikostnader har A-son inte kunnat verifiera att han vid tidpunkten för sin revision förvissat sig om att leverantörerna hade påtagit sig garantiansvaret. Enligt RN:s bedömning har A-sons granskning av pågående arbeten på ett allvarligt sätt avvikit från god revisionssed.

#### 2.2.5 Övriga balansposter

Bokfört värde på en byggnad (visningshus) var redovisat till 1,3 mkr. Av dokumentationen framgår inte om A-son hade förvissat sig om att bolaget fortfarande per bokslutsdagen ägde den aktuella byggnaden och om dess skick motsvarade det bokförda värdet.

I posten Övriga skulder ingick 2,9 mkr som skuld till företagsledaren. Enligt A-sons noteringar hade skulden uppkommit genom att företagsledaren tillskjutit medel till byggbolaget. I sina revisionsberättelser för de två närmast föregående åren hade A-son varken av- eller tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningar samt vinstdispositioner på grund av osäkerheten om huruvida några medel faktiskt hade tillskjutits bolaget.

A-son har anfört följande. Vad gäller bolagets ägande av byggnaden förlitade han sig på uppgifter från den svenske redovisningskonsulten (som dessutom var styrelsesuppleant i bolaget) – ”den personen och jag har samarbetat i mer än 12 år”. Ett ytterligare bevis för att

byggnaden var bolagets egendom på bokslutsdagen var att om "huset var sålt hade detta varit avbokat från kontot".

Beträffande frågan om företagsledaren faktiskt hade tillskjutit medel till bolaget har A-son uppgett att han "följt upp verifikationerna som ingår i saldot. Under förutsättning att verifikationerna är riktiga till sitt innehåll och att alla inkomster gottgjorts bolagets finanskonton går det att verifiera posten".

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son inte haft tillräckligt underlag för att förvissa sig om vare sig byggnadens värde eller att den var bolagets egendom på bokslutsdagen. Att som A-son – i stället för att utföra egna granskningsåtgärder – förlita sig på styrelsesuppleanten och därjämte utgå från att byggnaden var i bolagets ägo eftersom motsatsen inte kunde utläsas ur redovisningen är inte godtagbart. Hans revisionsinsatser beträffande posten byggnader har därför varit otillräckliga.

A-son hade för de två närmast föregående räkenskapsåren lämnat orena revisionsberättelser på grund av starka tvivel om den i byggbolagets redovisning upptagna skulden till företagsledaren. Såvitt framgår av dokumentationen hade A-son inte bättre underlag för sin bedömning avseende räkenskapsåret 1995/96. Det kan således inte utläsas att han hade följt upp de inbetalningar till byggbolagets konton som företagsledaren uppgett sig ha gjort. RN konstaterar att A-son inte har kunnat visa att han vidtagit granskningsinsatser med sådan inriktning och i sådan omfattning att han kunnat bilda sig en välgrundad uppfattning om huruvida det redovisade beloppet faktiskt kommit byggbolaget tillgodo. A-sons revisionsinsatser har därmed varit otillräckliga även beträffande denna post.

### **3. Dokumentation**

A-sons revisionsdokumentation består i huvudsak av bokslutsbilagor samt kortfattade noteringar i ett datorbaserat revisionsprogram. De granskningsinsatser som A-son i efterhand påstått sig ha utfört har inte för något av de två bolagen kunnat bekräftas av hans revisionsdokumentation.

A-son har för RN förklarat den bristfälliga dokumentationen bl.a. med att "det automatiserade revisionsprogrammet var nytt och ovan".

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Att ett revisionsprogram är nytt är inget skäl för att underlåta dokumentation. A-sons dokumentation är genomgående så bristfällig att det inte är möjligt att i efterhand utläsa granskningens inriktning, omfattning eller slutsatser.

### **4 RN:s sammanfattande bedömning och beslut**

En revisor skall enligt god revisorssed planera sin revision, utföra den omsorgsfullt, dokumentera sin granskning samt verka för korrekt redovisning. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete i motorbolaget och byggbolaget har visat på allvarliga brister vad avser såväl planering som genomförande och dokumentation. Dessutom har A-son – genom att ha klienter gemensamma med en redovisningsbyrå i vilken han är vald revisor – äventyrat sitt oberoende som revisor.

RN anser att det finns så allvarliga generella brister i A-sons revisionsarbete att hans lämplighet att utöva revisorsyrket kan ifrågasättas. RN har övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter åtgärden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

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