

LR: dom 2000-05-03, mål nr Ö 3998-99

KamR: beslut att ej meddela PT, 2000-10-06, mål nr 4333-2000

Ö 1/99

Ni har ansökt om fortsatt godkännande som revisor från den 1 mars 1999.

I samband med Er ansökan 1993 om förnyat godkännande som revisor öppnade Kommerskollegium (dåvarande tillsynsmyndighet) ett tillsynsärende sedan en stickprovskontroll visat på allvarliga brister i Ert sätt att dokumentera Ert revisionsarbete. Ärendet övertogs av Revisorsnämnden (RN) den 1 juli 1995. Ni gavs under ärendets gång tillfälle att visa att Ni kunde förbättra Er dokumentation. RN kunde dock konstatera att Ert sätt att dokumentera Ert arbete fortfarande inte mötte uppställda krav. I ärendet framkom också att Er debitering varit så hög, i förhållande till de reviderade bolagens storlek, att den knappast kunde ha avsett enbart revisionsarbete. Ni uppgav att Ni trappat ner Er verksamhet och att den pågående femårsperioden, dvs. till utgången av februari 1999, var den sista. Med hänvisning till den begränsade tid som återstod av Ert godkännande avskrev RN ärendet utan åtgärd den 18 december 1997.

Med anledning av att Ni nu ansökt om godkännande som revisor för ytterligare en femårsperiod har RN kontrollerat hur Ni dokumenterat Er revision av tre bolag avseende räkenskapsåret 1997. Sedan Ni sänt in dokumentationen har Ni – efter förfrågningar från RN – i två omgångar kompletterat den med bl.a. ytterligare kopior av räkenskapsmaterial och arbetspapper.

RN gör följande bedömning.

För att bli godkänd revisor krävs enligt 4 § 5 lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) bl.a. att sökanden är lämplig att utöva revisionsverksamhet. Enligt 14 § första stycket revisorslagen skall en revisor utföra sina uppdrag omsorgsfullt och enligt god revisorssed. Vidare gäller enligt andra och tredje stycket i samma paragraf att revisorn noggrant skall iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Jävsbestämmelser för revisorer återfinns bl.a. i aktiebolagslagen (1975:1385). Av 10 kap. 4 § 1 nämnda lag i dess lydelse före den 1 januari 1999 framgår att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring eller medelsförvaltning eller aktiebolagets kontroll däröver inte får vara revisor i bolaget.

Enligt 10 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorer och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Enligt samma paragraf gäller också att dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand samt att dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Närmare anvisningar för dokumentationen återfinns i 11–14 §§ i de nämnda föreskrifterna. Enligt 11 § skall av dokumentationen framgå

1. de bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar samt den planering, som har legat till grund för granskningen,
2. den granskning som har genomförts,
3. de iakttagelser som har gjorts och de slutsatser som har dragits samt
4. de åtgärder som har vidtagits.

RN har tagit del av Er dokumentation samt Era yttranden till RN och övriga handlingar i ärendet. Härvid har RN kunnat konstatera mycket allvarliga brister i hur Ni utför Ert arbete liksom mycket allvarliga brister i hur Ni dokumenterar detta arbete. Bedömningen av Ert arbete har försvårats av bristerna i dokumentationen. Av vad som förekommit i ärendet får dock följande anses utrett.

Av de tre bolag för vilka RN kontrollerat hur Ni utfört och dokumenterat Ert arbete avseende räkenskapsåret 1997 hade ett bolag avslutat sin verksamhet under år 1996. Vad gäller de båda andra bolagen har flertalet bokslutsunderlag upprättats av Er. Det gäller bokföringsorder, specifikationer av konton samt sådana beräkningar av skatter och avgifter som är nödvändiga för bokslutets färdigställande. Det saknas noteringar om att klienterna, dvs. bolagen, godkänt bokslutsunderlagen. Er medverkan vid bolagens redovisning har därmed gått långt utöver sådana råd och anvisningar som en revisor får lämna till en revisionsklient. Bedömningen att Ni i hög grad har medverkat vid bolagens redovisning förstärks av den omständigheten att Ni debiterat bolagen för en avsevärt längre arbetstid än vad som hade varit rimligt om arbetet begränsats till att revidera bolagen. Ni har t.ex. debiterat ett av ifrågavarande bolag, vilket hade tillgångar som uppgick till 1,5 mkr och en årsomsättning som understeg 1 mkr, för över 90 timmars arbete. RN finner att Ni har varit vald revisor i bolag vid vilkas redovisning Ni i hög grad har medverkat. Härigenom har Ni åsidosatt aktiebolagslagens jävsbestämmelser. Dessutom har det arbete som Ni rätteligen skulle ha begränsat Er till, dvs. revisionsarbetet, utförts mycket bristfälligt eller inte alls, vilket framgår av det följande.

Enligt 10 kap. 10 § andra stycket aktiebolagslagen skall en revisionsberättelse innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. Ett av bolagen har gjort otillräckliga avskrivningar på inventarier. I bolagets årsredovisning uppgavs att avskrivning skulle ske under fem år. Den gjorda avskrivningen utgjorde dock mindre än 2 procent av vad som lägst erfordrades. Trots ett så iögonfallande avsteg från bolagets angivna avskrivningsprinciper har Ni avgivit ren revisionsberättelse. Som förklaring har Ni i yttrande till RN uppgett att Ni accepterade den låga avskrivningen på grund av att bolaget ”redovisade förlustresultat”. Förklaringen är anmärkningsvärd och medför ingen annan bedömning än att Ni även i förevarande avseende allvarligt har åsidosatt Era skyldigheter som revisor.

Trots att Ni på begäran av RN har kompletterat ingiven dokumentation saknas fortfarande underlag som skulle ha behövts för en bedömning av relevanta posters existens och värde. Beträffande ovannämnda bolag som haft för låga avskrivningar finns ingen bokslutsbilaga över inventarierna, som utgjorde 26 procent av bolagets tillgångar. Att Ni kontrollerat det redovisade värdet mot anläggningsregister eller motsvarande framgår inte. Ifrågavarande bolag innehade dessutom värdepapper. Även dessa hade ett värde som motsvarade 26 procent av tillgångarna. Ingiven bokslutsbilaga har dock inte uppgift om vare sig antal eller marknadsvärde för värdepapperen, varför en bedömning av värdet inte kan ha gjorts på detta material. I det andra verksamma bolaget saknades närmare uppgifter (bokslutsbilaga eller uppgift om anläggningsregister) om posten maskiner och inventarier. Sedan RN efterfrågat en specifikation beträffande denna post har Ni endast inkommit med inköpsjournaler för räkenskapsåren 1994–1997. Ifrågavarande journaler motsvarar naturligtvis inte en förteckning över vilka maskiner och inventarier som ingår i det redovisade värdet. Det kan därför konstateras att Ni även beträffande detta bolag saknat underlag som kunnat ligga till grund för en tillförlitlig bedömning av ifrågavarande tillgångars existens och värde. Bristerna i underlaget är så omfattande att det får ifrågasättas om Ni över huvud taget utfört någon självständig granskning av de aktuella tillgångarna.

Ni har till RN inkommit med arbetspapper för att visa hur Ni utfört planering, riskanalys och förvaltningsrevision i de tre aktuella bolagen. Av de åberopade handlingarna framgår inte några specifika granskningsåtgärder för varje bolag utan arbetspapperen är likalydande för

alla tre bolagen, dvs. de är utformade som mallar. Det finns inte någonting som tyder på att Ni skulle ha analyserat inneboende risker i respektive bolag eller planerat granskningsmål och åtgärder med utgångspunkt i eventuell risk. Det framstår därför inte som trovärdigt att Ni genomfört den riskbedömning m.m. som beskrivits i Era arbetspapper. Till yttermera visso hade ett av bolagen avslutat sin verksamhet och detta bolags tillgångar utgjordes vid den aktuella tidpunkten enbart av kontanter samt en momsfordran. Det är uppenbart osannolikt att behovet av riskanalys beträffande sistnämnda bolag var detsamma som för de båda andra bolagen. Sedan RN efterfrågat bolagens grundakter har Ni endast kompletterat med de av RN lämnade *exemplen* på material i grundakter. Det har inte framkommit något som tyder på att Ni skulle ha inhämtat grundläggande material eller kunskaper för en reell planering och riskbedömning. Era svar till RN tyder tvärtom på att Ni saknar kunskap om vad som krävs av en revisor i förevarande avseenden. Sammantaget har det enligt RN:s mening inte framkommit att Ni över huvud taget utfört någon planering eller riskanalys inför revisionen i de aktuella bolagen.

Generellt kan sägas att det inte är möjligt att utifrån Er dokumentation följa revisionsprocessen från planering till avrapportering. Det saknas bl.a. grundläggande information om bolagens interna och externa miljö samt uppgifter om att Ni planerat Ert arbete med utgångspunkt från eventuella risker i respektive bolag. På ett förtryckt granskningsprogram har Ni markerat vilka poster som skall granskas. Med undantag för enstaka poster i inledningen till de så kallade granskningsrapporter Ni upprättat framgår dock inte hur Ni utfört Er granskning av de olika posterna. Era beskrivningar av granskningsåtgärderna är för allmänt hållna för att ha något värde vid en bedömning av Ert arbete. Ni har inte dokumenterat vilka iakttagelser och bedömningar ni gjort, utan Era noteringar om revisionens resultat inskränker sig till ett generellt uttalande i granskningsrapporterna att Ni inte funnit något anmärkningsvärt att notera. Flertalet av de granskningsåtgärder som, enligt Ert yttrande till RN den 22 januari 1999, skall ha utförts finns inte noterade i Er dokumentation. Sammantaget finner RN att Er dokumentation inte uppfyller kraven enligt 10 och 11 §§ i tidigare angivna föreskrifter (RNFS 1997:1). Härvid bör noteras att Ni redan i det tidigare ärendet gjorts uppmärksam på detta.

Sammanfattningsvis har RN funnit mycket allvarliga brister i Ert arbete. I vissa avseenden är bristerna så stora att det kan ifrågasättas om arbetet kan betraktas som revisionsarbete. Här avses framför allt det förhållandet att Ni beträffande två av de aktuella bolagen i hög grad har medverkat i deras redovisning och samtidigt underlåtit kontrollåtgärder som är så grundläggande att de borde framstå som självklara för en revisor. Ni har alltså brutit mot tillämpliga bestämmelser i aktiebolagslagen om jäv m.m. och Er granskning uppvisar i flera hänseenden mycket allvarliga brister. RN finner slutligen att Er dokumentation har varit klart otillräcklig. Med hänsyn till det anförda kan Ni inte anses uppfylla kravet om lämplighet i 4 § 5 revisorslagen.

RN avslår Er ansökan. Med stöd av 13 § lagen (1995:528) om revisorer förordnar RN 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, Åsa-Pia Järliden, Margit Knutsson, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Per Eskilsson samt byrådirektören Leena Collins, föredragande.