

D 36/99

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 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, "videobolaget" och "tryckeribolaget". 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.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, X Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Ende anställd i revisionsbyrån utöver A-son är hans son. A-son samarbetar med Y AB som ägs av hans hustru. Styrelsen i Y AB utgörs av hustrun som ordinarie ledamot och A-sons son som suppleant. Ende anställd i Y AB är A-sons hustru. Under handläggningen av SUT-ärendet har A-son i skrivelse till RN bekräftat att samarbetet omfattat sju aktiebolag vilka till antalet utgjort 17% av revisionsbyråns revisionsklienter. För dessa sju bolag har Y AB skött bokföringen vilket för tre av dem innefattat även grundbokföringen.

A-son meddelades 1992 varning av Kommerskollegium för bl.a. redovisningsjäv. Den av hustrun ägda redovisningsbyrån hade då handhaft grundbokföringen åt flera av A-sons revisionsklienter. Enligt vad A-son anfört i förevarande ärende hade han under tiden 1993-1994 avtal om samarbete med annan byrå för att undvika jäv. Detta avtal upphörde emellertid 1994.

Under handläggningen av SUT-ärendet har A-son fått besvara ett antal frågor om sina fem största revisionsklienter. A-son har bl.a. uppgett följande: "Klienten tar fram alla underlag för bokslutet, anställd på byrån sammanställer bokslutet". Som framgått ovan är den ende anställd i revisionsbyrån utöver A-son hans son. Denne är också A-sons revisionsmedarbetare. A-son har beskrivit den generella arbetsfördelningen dem emellan på följande sätt: "I hans arbetsuppgift ingår att stämma av alla balanskonton, granska verifikationer m.m. och sammanställa boksluten. Själva revisionen av bokslutsbilagor, bokslut och genomgång av allt granskningsmaterial görs av undertecknad".

Sedan RN underrättat A-son om sitt beslut att öppna ett disciplinärende har han meddelat att han avgått som revisor i de tre bolag åt vilka hustrun handhar grundbokföringen. Han anför vidare: "I övrigt hänvisar jag till tidigare skrivelse, och enligt bestämmelserna att revisorn kan ge hjälp med redovisning under viss tid när klienten utbildar sig. För att klienten sedan själv kan klara av redovisningen. När detta ej gick valde jag att avgå som revisor i tre bolag för att klara jävsbestämmelserna." I en kommentar gällande sonens upprättande av bokslut anför A-son bl.a. följande: "De bolag som jag är revisor i upprättar boksluten själva och lämnar till oss en diskett på detta. Förteckningar över de viktigaste balanskontona får vi från klienten. Min son gör SIE import¹ till det bokslutsprogram som vi har." "När revisionen är klar renskriver han allt för bokslutet".

¹ Detta innebär såvitt RN kan förstå att klientens bokslutsmaterial läggs in i revisionsbyråns dator.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Av 10 kap. 4 § aktiebolagslagen (i dess lydelse före den 1 januari 1999) framgår att den kan inte vara revisor som själv biträder vid bolagets bokföring eller som är gift med eller är släkting i rakt upp- eller nedstigande led till person som biträder vid bolagets bokföring.

Under åren 1994-1998 har A-sons hustru handhaft grundbokföring åt tre av hans revisionsklienter. Till detta kommer att hon sedan i vart fall 1994 utfört och fortfarande utför annan bokföring än grundbokföring åt flera av A-sons revisionsklienter och att sonen regelmässigt upprättar boksluten åt A-sons klienter. Den omständigheten att hustrun fortfarande utför bokföring åt ett antal av A-sons klienter har han inte kommenterat. Vad gäller sonens bokslutsupprättande har A-son bestridit de uppgifter som han tidigare skriftligt lämnat. RN konstaterar att A-son framfört sitt bestridande först sedan han fått del av RN:s beslut att öppna ett disciplinärende. Vad han senare anfört förtjänar därför ingen tilltro. Vidare konstaterar RN att A-son, trots att han 1992 meddelats varning för redovisningsjäv, fortsatt och fortsätter att grovt bryta mot gällande jävsregler. Vad A-son hävdar om utbildning av klienter torde grunda sig på ett uttalande från Kommerskollegium 1993 vari kollegiet accepterat biträde med ett klientbolags grundbokföring under en tillfällig upplärningsperiod eller om redovisningsfunktionen hos bolaget tillfälligt sätts ur funktion, exempelvis p.g.a. sjukdom. Att en tillfällig upplärningsperiod skulle omfatta fyra år faller på sin egen orimlighet. Genom sina upprepade underlåtelser att följa gällande lagstiftning har A-son på ett synnerligen allvarligt sätt åsidosatt sina plikter som revisor.

A-sons delägarskap i ett handelsbolag

A-son och hans hustru är bolagsmän i ett handelsbolag. I detta bolag bedrivs redovisning, konsultationer samt utbildning.

A-son har uppgett bl.a. följande angående sitt engagemang i handelsbolaget: ”Från och med 980501 har jag ej utfört något arbete och ej varit verksam i detta bolag, och kommer ej i fortsättningen att vara det”.

RN gör följande bedömning.

Av 4 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) framgår följande: ”Driver en revisor sin yrkesverksamhet i annat handelsbolag än revisionsbolag får endast revisor vara bolagsman, firmatecknare eller prokurist”. Eftersom A-sons hustru är bolagsman i handelsbolaget blir slutsatsen att A-son bedrivit en del av sin yrkesverksamhet i former som strider mot RN:s föreskrifter. RN konstaterar att denna regelöverträdelse upphörde först sedan RN initierat SUT-ärendet.

A-sons revisionsarbete

Videobolaget (räkenskapsår 1995-09-01—1996-08-31)

Det aktuella räkenskapsåret uppgick videobolagets omsättning till 18,2 mkr och balansomslutning till 7,6 mkr. I dokumentationen saknas såväl riskanalys som revisionsplan. A-son har använt en frågelista på vilken frågorna ”bockats av” och där hans kommentarer avseende flertalet frågor utgörs av endast Ja eller Nej. Hur den eventuella granskning skett som leder fram till svaren framgår endast i undantagsfall. Någon klientanpassning av frågelistan har inte skett. I en revisionspromemoria anges att ett urval verifikationer har granskats. Uppgifter om omfattning och inriktning av denna granskning saknas i dokumentationen. I balansräkningen redovisas ett lån om 1,6 mkr från ett filmbolag som långfristig skuld. Av en kontoanalys som finns i dokumentationen framgår att det förekommit

ett stort antal transaktioner mellan de båda bolagen och att posten snarare är en avräkningssskuld. Eventuella överväganden beträffande denna post framgår inte av A-sons dokumentation.

A-son har anfört bl.a. följande.

Vad gäller rubriceringen av det långfristiga lånet uppger han att "Min motivering var att eftersom lånet är i den storlek och delvis kvarstår har jag betraktat det som långfristigt". A-son uppger vidare att han tagit del av lånevillkoren samt granskat den säkerhet som bolaget ställt för lånet. Vidare anför han att i dokumentationen finns "kontoanalys och underlag från redovisningen på att alla balanskonton stämde". "Om man tar fram kontoanalyser på alla balanskonton och dessa stämmer med verkligheten och detta är dokumenterat och det ej finns någon anmärkning, anser jag att det räcker med min signatur."

RN gör följande bedömning.

A-son borde ha upprättat en riskanalys och en revisionsplan och utifrån denna process anpassat frågelistan till den enskilde klienten. Hans svar beträffande det långfristiga lånet är svårförståeligt. Av A-sons dokumentation framgår varken den av honom uppgivna lånegranskningen eller hur han försäkrat sig om att årsredovisningen stämde "med verkligheten". Generellt är hans dokumentation i detta uppdrag bristfällig.

Tryckeribolaget (räkenskapsår 1996)

Tryckeribolaget är helägt dotterbolag till ett film- och videoföretag. Tryckeribolagets omsättning det aktuella räkenskapsåret var 18 mkr och balansomslutning 7,4 mkr. Riskanalys och revisionsplan saknas i dokumentationen. Även i detta uppdrag har använts en ej klientanpassad frågelista på vilken frågorna "bockats av". Vilken granskning som ligger till grund för "avbockningen" framgår i flertalet fall inte av A-sons dokumentation. I en revisionspromemoria konstaterar han att "debiteringar har skett mellan bolagen under året". Uppgift om koncernmellanhavanden saknas emellertid i tryckeribolagets (dotterbolagets) årsredovisning.

Pågående arbeten, 551 tkr, (7 % av balansen) består av tidningar under produktion. Dokumentationen utgörs av vissa sifferuppgifter. Hur detta material granskats eller vilka överväganden som eventuellt skett framgår inte av dokumentationen. Bolaget har en långfristig fordran på moderbolaget uppgående till drygt 1 mkr. Av dokumentationen kan inte utläsas hur A-son bedömt värdet av denna fordran.

A-son har i efterhand till RN insänt en kalkyl avseende pågående arbeten och gör gällande att han granskat denna post. Vem som upprättat kalkylen eller när framgår inte. Vidare har han redogjort för sina överväganden för att godta värdet på bolagets långfristiga fordran på moderbolaget.

RN gör följande bedömning.

Att underlåta att utföra riskanalys och planering överensstämmer inte med god revisions sed. I övrigt konstaterar RN att de granskningsinsatser A-son uppger sig ha utfört och de överväganden han säger sig ha gjort inte är möjliga att verifiera utifrån dokumentationen. De handlingar A-son företett för RN utgör i huvudsak dokumentation över bokslutsupprättande.

RN:s sammanfattande bedömning

Den utredning som nu gjorts visar att A-son på ett anmärkningsvärt sätt brutit mot aktiebolagslagens jävsregler. En i sammanhanget försvårande omständighet är att A-son år 1992 meddelades varning av Kommerskollegium för bl.a. redovisningsjäv.

Vidare visar RN:s genomgång av A-sons granskningsinsatser i de två bolagen på betydande brister vad avser såväl planering som genomförande och dokumentation. De

granskningsåtgärder som A-son hävdar att han utfört kan inte verifieras av hans dokumentation. Även i Kommerskollegiums beslut år 1992 framfördes allvarlig kritik mot A-sons sätt att dokumentera sitt revisionsarbete.

A-son har i hög grad och i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De nu konstaterade allvarliga överträdelserna av grundläggande jävsbestämmelser i ABL måste i sig anses synnerligen försvårande. Härtill kommer att A-son redan år 1992 varnats för redovisningsjäv och bristfällig dokumentation. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag 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, Margit Knutsson, Birgitta Lindén, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt revisionsdirektören Inger Blomberg, föredragande.