

D 6/02

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende godkände revisorn A-son. Anmälaren har varit innehavare av en redovisningsbyrå med vilken A-son samarbetat under åren 1996-1998. A-son har under denna tid även varit vald revisor i två av anmälaren ägda aktiebolag.

Anmälaren

Anmälaren har anfört bl.a. följande.

Bristfälliga revisionsinsatser

A-son invaldes under senare delen av år 1996 som revisor i drygt 100 aktiebolag som var kunder till redovisningsbyrån. Under hösten 1997 uppstod problem i samband med revisionerna av de bolag vars räkenskapsår avslutats per den sista april, juni respektive augusti (totalt 90 bolag). A-sons tidsschema för detta arbete förrycktes fullständigt, bl.a. beroende på att han under sju veckor i stället arbetade för SIDA:s räkning i Afrika. Följden blev att årsredovisningarna för mer än hälften av bolagen kom att ges in till Patent- och Registreringsverket de allra sista dagarna före den lagstadgade tidsfristens utgång. I många av dessa bolag hade A-son då ännu inte genomfört någon egentlig revision. Han har exempelvis avgett rena revisionsberättelser för en koncern, vars omsättning under det aktuella räkenskapsåret (1996/97) uppgick till närmare 29 mnkr, trots att flera väsentliga poster inte hade granskats. (Koncernen - två bolag - tillverkar och säljer betongprodukter samt utför pålningsarbeten, RN:s anm.).

Jäv

A-son har även fram till sommaren 1998 varit vald revisor i två av anmälaren ägda aktiebolag. Redovisningsbyrån har drivits under bifirma i det ena av dessa bolag. Anmälaren har ifrågasatt om inte bl.a. nämnda förhållande inneburit att A-son varit jävig i uppdragen som revisor i de båda aktiebolagen.

A-son

A-son har yttrat sig över anmälan och därvid anfört bl.a. följande.

Allmänt om samarbetet med redovisningsbyrån

Samarbetet med redovisningsbyrån inleddes under hösten 1996. A-son var vid den tiden nyetablerad i den region där redovisningsbyrån verkade och välkomnade därför nya uppdrag. Han valdes successivt in som revisor i ett hundratal av redovisningsbyråns klientbolag. A-son bedömde att den omständigheten att han på kort tid åtog sig ett stort antal uppdrag inte skulle inverka menligt på revisionsarbetets kvalitet. Redovisningsbyråns ägare (anmälaren) uppgavs ha gott rykte. Det kunde konstateras att de aktuella bolagens bokslut var relativt jämnt fördelade över året. A-son ansåg därför att hans revisionsbyrå hade erforderliga resurser för att hantera de nya uppdragen. Han hade även stöd av två kollegor (en godkänd revisor och en assistent).

Anmälares försök att styra revisionsarbetet

Efter en kortare tid stod det klart för A-son att anmälares själv ville framstå som klientbolagens "revisor" och att A-son av denne enbart betraktades som en enligt lag föreskriven "påskrivare". Detta tog sig flera olika uttryck. Anmälares krävde för det första att få stå kvar som respektive klientbolags ena revisor¹. Han önskade bl.a. vidare att A-son skulle bedriva verksamheten från redovisningsbyråns lokaler, att revisionsarvodena skulle faktureras redovisningsbyrå och inte klienten direkt, att alla kontakter med klienterna skulle skötas av redovisningsbyrå samt att revisionsberättelserna skulle skrivas ut på redovisningsbyråns brevpapper. A-son ansåg sig förhindrad att tillmötesgå flertalet av dessa önskemål. Han valde att bedriva verksamheten i sina egna lokaler. Han tog sig givetvis friheten att ha direkt kontakt med klienterna och han skrev ut revisionsberättelserna på neutralt papper. Revisionsbyrå ställde undantagslöst ut fakturorna i eget namn och alltid på respektive klientbolag. Beträffande ca 25 klienter skickades dock fakturan c/o det aktiebolag i vilket redovisningsbyrå bedrev sin verksamhet. A-son såg inte något hinder mot att anmälares kvarstod som "lekmannarevisor" i bolagen. I efterhand har han insett att anmälares, som i många fall personligen har upprättat bokslut och årshandlingar för klientbolagen samtidigt som redovisningsbyrå skött den löpande och/eller huvudbokföringen i ca hälften av företagen, varit jävig som revisor i ett stort antal uppdrag. A-son förbisåg detta faktum under den tid samarbetet pågick. Han har dock hela tiden betraktat anmälares revisorsroll som en "nullitet" och har därför inte i något avseende förlitat sig på anmälares som medrevisor.

Förutsättningarna vid revisionernas genomförande

I anmälan ges en grovt missvisande bild av orsakerna till de tidsmässiga problem som förelagat i samband med revisionsarbetet. Problemen uppstod som en följd av att A-son så gott som alltid erhöll det material som skulle revideras i ett mycket sent skede och att detta material dessutom, med något enstaka undantag, var behäftat med allvarliga brister. Vidare saknades regelmässigt räkenskapsmaterial för den närmaste tiden efter bokslutsdagen, vilket medförde att det var näst intill omöjligt att kontrollera periodiseringar. A-son konstaterade att såväl tidsutdräkten som bristerna i materialet ofta kunde hänföras till redovisningsbyrå och inte till den enskilda klienten. Detta förhållande medförde en rad svåra överväganden. Han påtalade felaktigheterna för redovisningsbyrå som emellertid inte sällan misslyckades med att rätta väsentliga brister i tid. Han såg sig då tvungen att skriva kritiska promemorior till klienterna. Eftersom det var första året som han reviderade bolagen ansåg han sig ibland kunna ge klienten en möjlighet att vidta åtgärder för förbättringar till nästföljande räkenskapsår. I vissa fall var dock bristerna av sådan karaktär att de föranledde orena revisionsberättelser. Anmälares påstående att någon egentlig revision inte har utförts är felaktigt.

Jäv

Det är riktigt att A-son valdes som revisor i anmälares båda aktiebolag. Det ena bolaget var vilande och avsikten var att det skulle avvecklas under år 1997. Bolaget var involverat i en större skattetvist vars utgång var mycket osäker. Någon reservering med anledning därav hade inte gjorts vilket föranledde A-son att avge en oren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1996. Det andra bolaget (i vilket redovisningsbyråns verksamhet bedrevs, RN:s anm.) hade redan reviderats

¹ Vid den aktuella tiden fanns ännu inte något krav på att samtliga revisorer i ett aktiebolag skulle vara godkända eller auktoriserade, RN:s anm.

avseende räkenskapsåret 1996 då A-son tillträdde som revisor. Han insåg att det förhållandet att han var vald revisor i anmälarens bolag skulle kunna medföra ”jävsproblematik” och kom därför överens med anmälaren att denne så snart som möjligt skulle välja en annan revisor i de båda bolagen. Revisorsbytet genomfördes dock inte förrän våren 1998 efter att A-son uttryckligen ”bett att få slippa” revidera bolagen under år 1997. Med undantag för det vilande bolaget räkenskapsåret 1996 har han således inte utfört någon revision av anmälarens bolag.

Närmare om revisionsarbetet

Bakgrund

För att ge en bild av hur samarbetet med redovisningsbyrån fungerade samt för att påvisa att han varit aktiv och arbetat självständigt i förhållande till anmälaren har A-son gett in ett flertal exempel på sin korrespondens med redovisningsbyrån samt på de revisionspromemorior han tillställt klienterna. Vad som framgår av dessa handlingar har föranlett RN att inhämta årsredovisningarna för ett antal av de aktuella revisionsklienterna². RN har även tagit del av A-sons revisionsdokumentation för den koncern där A-son enligt anmälaren (se ovan, sid. 1) underlåtit att granska väsentliga poster. A-son har därefter förelagts att i ett antal närmare angivna avseenden redogöra för sina granskningsinsatser och överväganden. I det följande lämnas en redogörelse för några av de omständigheter som föranlett RN att begära nu nämnda kompletteringar. A-sons svar och RN:s bedömning redovisas i direkt anslutning till respektive bolag (samtliga revisioner avser aktiebolag).

Lantbruksbolaget (räkenskapsåret 1996-07-01–1997-06-30)

A-son valdes som revisor i bolaget efter räkenskapsårets utgång. Efter att ha avgett en ren revisionsberättelse har han den 5 februari 1998 i en promemoria till bolagets styrelse bl.a. påtalat att han inför nästa revision gärna vill ha tillgång till verifikationsmaterial även avseende den närmaste tiden efter bokslutsdatum för att därigenom kunna stämma av vissa balansposter såsom exempelvis leverantörsskulder.

Enligt bolagets årsredovisning, som inkom till PRV den 30 januari 1998, hade leverantörsskulderna under året minskat från ca 1 300 000 kr till ca 550 000 kr. RN har därutöver noterat att varulagret (ca 2 100 000 kr), huvudsakligen bestående av galtar, suggor och slaktsvin, utgjorde närapå 70 procent av bolagets totala tillgångar. A-son har förelagts att förklara hur han genomfört granskningen av de balansposter han nämner i promemorian samt hur han granskat varulagret. RN har även begärt att få ta del av hans dokumentation avseende varulagergranskningen.

A-son har framhållit att bolagets bokföring i grunden varit i bästa ordning och vidare anfört följande. Såvitt avser de i promemorian omtalade balansposterna har han utfört sedvanlig granskning, dock att avstämning inte gjorts mot perioden efter bokslutsdagen. En rimlighetsbedömning fick därför ske varvid t.ex. noterades att leverantörsskulderna bedömdes ha avgränsats mot bakgrund av att tillkommande fakturor beaktats. Det har inte framkommit något som givit anledning att misstänka några felaktigheter. Vad gäller varulagergranskningen har han stämt av uppgivna anskaffningsvärden mot RSV:s normer, vilket inte gett upphov till någon anmärkning. Den insända dokumentationen utgörs av en, ej undertecknad, lagerlista (en A 4-sida). På denna har vissa kontrollsummeringar gjorts. Där har även antecknats att djurlagrets

² I samtliga nedan behandlade uppdrag har A-son och anmälaren avgett gemensam revisionsberättelse. Detta saknar dock betydelse för RN:s bedömning av A-sons granskningsinsatser. RN har därför i förenklande syfte valt att ange A-son som ensam avgivare av revisionsberättelserna.

värde ökat under året med 323 260 kr, att täckningsbidraget ökat från ca 35 procent till ca 48 procent samt att en schabloninkurans om 15 procent knappast tyder på ”att man vill hålla uppe värdet”.

RN gör följande bedömning.

För att en revisor skall kunna genomföra tillfredsställande periodiserings- och avklippskontroller krävs i regel att denne har tillgång till klientens bokföring även för den närmaste tiden efter bokslutsdagen. Då A-son såsom nytillträdd revisor inte haft möjlighet att grunda några bedömningar på tidigare erfarenheter av hur noggrant bolaget periodiserade sina intäkter och kostnader, borde han enligt RN:s mening inte ha avslutat revisionen utan att först ha tagit del av det underlag som han senare efterlyste i promemorian. Som framgått ovan hade lantbruksbolagets leverantörsskulder minskat kraftigt under året. Den ”rimlighetskontroll” A-son hänvisat till kan inte anses tillräcklig för att verifiera att leverantörsskuldena upptagits korrekt.

Vad gäller varulagret har A-son såvitt framgår inte vidtagit några åtgärder för att förvissa sig om lagrets existens per balansdagen. Med hänsyn till att varulagret utgjorde en mycket stor del av bolagets tillgångar framstår denna underlåtenhet som ett allvarligt avsteg från god revisionsd. Den omständigheten att han valts till revisor efter räkenskapsårets utgång har visserligen begränsat antalet kontrollmöjligheter. Han har exempelvis inte kunnat närvara vid en eventuell inventering i anslutning till balansdagen. RN anser dock att A-son åtminstone borde ha försökt bilda sig en uppfattning om lagrets storlek per denna tidpunkt. Detta kunde han t.ex. ha gjort genom att följa upp de inköp och försäljningar av slaktsvin som skett efter räkenskapsårets utgång.

Sammantaget finner RN att A-sons granskningsåtgärder inte utgjort tillräcklig grund för ett tillstyrkande av bolagets resultat- och balansräkning. Det förhållandet att han uppgett att bolagets bokföring i grunden var i bästa ordning medför inte någon annan bedömning.

Fotobolaget (räkenskapsåret 1996-07-01–1997-06-30)

Efter att ha avgett en ren revisionsberättelse har A-son den 2 februari 1998 i en promemoria till bolagets styrelse framfört ett antal synpunkter beträffande bl.a. varulagret och en av bolaget ägd hyresrätt. I skrivelsen sägs att ”Varulagret förfaller en smula högt värderat. Man verkar inte tagit hänsyn till Dina inköpsrabatter. Någon generell inkuransnedskrivning har inte skett. Det står att lägsta värdets princip tillämpats vid värderingen. Med det menas att det lägsta av anskaffningsvärdet och återanskaffningsvärdet har använts. Är det så? [NN] fick ett förslag på varulagerintyg som jag gärna vill att Du signerar.” A-son har vidare frågat vad ett bland lagertillgångarna redovisat belopp om 32 500 kr, vilket rubricerats som ”inneliggande beställningar”, avsåg. Vad gäller hyresrätten sägs följande. ”Varför sker ingen avskrivning på kvarvarande hyresrätt i år? Underlag saknas helt för vad som hänt med hyresrätten, men av advokatens faktura framgår att den sålts. Denna transaktion skulle framgå av verifikationsmaterialet – när och till vem och på vilka villkor har vad sålts?”

Enligt bolagets årsredovisning, som inkom till PRV den 30 januari 1998, uppgick varulagret till ca 290 000 kr (ca 22 procent av de totala tillgångarna). Hyresrätten upptogs vid årets början till ca 145 000 kr och vid årets slut till ca 45 000 kr. RN har frågat A-son på vilken grund han accepterade lagrets värde och bolagets redovisning av hyresrätten.

A-son har uppgett att han genom stickprovskontroll konstaterat att det på vissa inköpspriser fanns rabatter. I något fall på drygt 20 procent. Inneliggande beställningar avsåg, enligt uppgift som han inhämtade, varor på vilka order fanns, men som på balansdagen ännu inte hade levererats eller fakturerats. Dessa varor värderades till försäljningspris. Något varulagerintyg

erhöll han aldrig. Mot bakgrund av den revision som genomförts fann emellertid A-son inte anledning att ifrågasätta balansvärdet. Vad gäller hyresrätten fick han beskedet att halva lokalen hade avyttrats under året för 100 000 kr, varför resterande hälft väl försvarade ett värde om 45 000 kr. Bolaget menade att avskrivning därför inte behövde göras. A-son kan vidgå att avskrivning bort ske. Däremot ansåg han att uppgiften om försäljningen föreföll rimlig. Det förhållandet att han inte hade tillgång till det efterfrågade underlaget då revisionsberättelsen avgavs är olyckligt. Huruvida detta bort föranleda anmärkning i revisionsberättelsen torde dock vara mera osäkert.

RN gör följande bedömning.

A-son har avgett revisionsberättelsen trots att det kvarstod betydande oklarheter beträffande såväl varulagret som hyresrätten. Båda posterna får med hänsyn till omständigheterna anses ha varit väsentliga att granska. Genom den promemoria A-son senare upprättat är det bl.a. klarlagt att han då revisionsberättelsen avlämnades ännu inte hade erhållit något varulagerintyg och att han inte heller kände till huruvida lagret var värderat enligt lägsta värdets princip eller ej. Vad gäller försäljningen av hyresrätten fanns överhuvudtaget inte något underlag. Att i denna situation välja att avsluta granskningsarbetet och avge en ren revisionsberättelse kan inte anses förenligt med god revisions sed. Enligt RN:s uppfattning borde A-son ha vidtagit ytterligare åtgärder för att utreda oklarheterna. Han skulle åtminstone ha inväntat efterfrågade underlag och styrelsens svar på de frågor han sedermera tagit upp i promemorian samt verkat för en korrekt redovisning avseende hyresrätten.

Detaljhandelsbolaget (räkenskapsåret 1997-01-01–1997-12-31)

A-son har avgett en ren revisionsberättelse daterad den 30 juni 1998. I en intern promemoria till redovisningsbyrån den 4 juli 1998 har han bl.a. påtalat att bolagets kassa ”är en funktion av övriga transaktioner = slaskkonto” och att den förefaller alldeles för högt redovisad. Han begär därför att få se antingen allegat som visar att huvuddelen av beloppet satts in på bank under januari 1998, eller ett kassaintyg från styrelseledamoten. A-son har i skrivelsen förklarat att skälet till att han är noga på denna punkt är att bolagets fortbestånd är beroende av att ”kassan verkligen finns”.

Enligt detaljhandelsbolagets årsredovisning, som inkom till PRV den 28 juli 1998, uppgick bolagets totala tillgångar till ca 295 000 kr. Aktiekapitalet uppgick till 50 000 kr och summa eget kapital till ca 80 000 kr. Bolaget hade år 1997 en person anställd (tillika ensam styrelseledamot) och en nettoomsättning om ca 775 000 kr. Posten kassa och postgiro har upptagits till 41 722 kr (föregående räkenskapsårs utgående balans ca 3 500 kr). RN har frågat A-son vilka överväganden han gjort beträffande redovisningens tillförlitlighet sett mot bakgrund av att han bedömt kassan som ett ”slaskkonto” samt bett honom redogöra för hur posten verifierades. RN har även begärt att få ta del av den dokumentation han upprättat över denna granskning.

A-son har framhållit att han i den aktuella promemorian även har angett att den löpande bokföringen var välskött. Detta förhållande har legat till grund för hans bedömning av posten kassa och postgiro. Mot bakgrund av att det rört sig om ett bolag med kontanthantering vill han göra RN uppmärksam på att det alltid är svårt att hitta bra förfaringssätt att stämma av kassan. Han bedömde dock att kassan var rimlig sett till verksamheten, samtidigt som det angivna beloppet inte var oväsentligt för bolaget. Han begärde därför att få ett kassaintyg. Att inventera kassan hade inte varit möjligt. Den dokumentation som ingivits till RN består av ett årsbesked från en bank av vilket framgår att bolaget per bokslutsdagen utnyttjade sin checkkredit till 75

procent (limit 100 000 kr). På handlingen har A-son bl.a. antecknat att postgirot enligt huvudboken uppgick till 20 kr.

RN gör följande bedömning.

Med hänsyn till storleken på bolagets egna kapital har ”kassa och postgiro” utgjort en väsentlig post att granska. Av A-sons uppgifter framgår att tillgångarna på bolagets postgirokonto uppgick till 20 kr vilket innebär att ifrågavarande post nästan uteslutande består av kontanta medel i kassan. RN menar att en kassabehållning om drygt 40 000 kr framstår som anmärkningsvärt hög med hänsyn till bolagets verksamhet och totala omsättning. A-son gjorde uppenbarligen samma bedömning i samband med revisionen även om han i sitt senaste yttrande ger uttryck för motsatt uppfattning. Huruvida han erhållit det begärda kassaintyget framgår inte av hans svar till RN men det förhållandet att något sådant inte ingår i den inskickade dokumentationen tyder på att så inte är fallet. Oavsett hur det förhåller sig härmed menar dock RN generellt att ett kassaintyg från samma person som handhaft kassan och som dessutom undertecknat själva årsredovisningen endast kan tillmätas ett begränsat bevisvärde. Mot nu angiven bakgrund och med beaktande av vad A-son uppgett i sin internpromemoria beträffande kassaredovisningen (slaskkonto) finner RN att ett kassaintyg inte har utgjort tillräckligt underlag för att verifiera posten. A-son borde ha vidtagit ytterligare åtgärder för att förvissa sig om att kontantkassan existerade. Han kunde exempelvis, som han själv angett i promemorian, ha kontrollerat att huvuddelen av det aktuella beloppet insatts på bank under de första bankdagarna nästa räkenskapsår. Sammanfattningsvis har A-son inte vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder avseende kassan som utgjort en för bolaget väsentlig tillgångspost.

Plantskolan (räkenskapsåret 1997-01-01–1997-12-31)

A-son har i sin revisionsberättelse, daterad den 10 juli 1998, anmärkt på att redovisning och betalning av skatter och avgifter skett för sent och med felaktiga belopp, att det finns brister i den interna kontrollen samt att han ”känner osäkerhet inför värderingen av bolagets anläggningstillgångar m.fl. balansposter”. Han har varken till- eller avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen. I en intern promemoria till redovisningsbyrån har han den 4 samma månad påtalat bl.a. följande. ”Maskiner och inventarier (växthus i noten) saknar fortfarande uppgift om vad som avses. Avskrivningarna förefaller snåla – restvärdesavskrivningar ger ju allt lägre belopp. Posterna borde särredovisas och det borde utredas vad som avses och när anskaffningarna skett”. Han har även angett att varulagret förefaller högt värderat.

Enligt årsredovisningen, som inkom till PRV den 28 juli 1998, uppgick bolagets anläggningstillgångar (maskiner och växthus) till ca 675 000 kr och varulagret till ca 806 000 kr. Dessa poster utgör över 90 procent av bolagets totala tillgångar. RN har, mot bakgrund av anmärkningen i revisionsberättelsen, förelagt A-son att ange vilka balansposter som bedömdes osäkra och att närmare precisera vari denna osäkerhet består. RN har vidare bett honom redogöra för hur han kontrollerade lagrets existens och värde samt begärt att få ta del av hans dokumentation avseende lagergranskningen.

A-son har beträffande frågan om vilka balansposter som bedömdes som osäkra hänvisat till ovan nämnda internpromemoria. Vad gäller varulagret har han förklarat att han företagit ett oanmält besök hos bolaget under sommaren 1998. Företagsledningen fanns inte på plats vid detta tillfälle. A-son kunde dock vid besöket konstatera lagrets existens och ”skaffa sig en allmän bild av omfattningen”. Vid revisionen uppkom frågan om hur värderingen av den största posten, egenupptrivna plantor, skett. Det konstaterades att uppskattad del av omkostnaderna i takt med

plantornas tillväxt hade balanserats. För vissa poster har A-son genom stickprov kunnat verifiera anskaffningskostnaden utan anmärkning. Den insända dokumentationen består av en, ej undertecknad, lagerlista (en A 4-sida). På denna handling har bl.a. antecknats ”kan inte avgöra prissättningen” och ”slutsats: högt värderat”.

RN gör följande bedömning.

Enligt ett uttalande av departementschefen i förarbetena till aktiebolagslagen ”kan revisorerna undantagsvis underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande samma räkning i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan. Det är dock önskvärt att revisorerna i detta avseende ger stämman så god och klar ledning som möjligt” (prop. 1975:103, sid. 433). Mot bakgrund härav anser RN att möjligheten att varken till- eller avstyrka resultat- och balansräkning bör användas med försiktighet. Ett typfall där detta kan anses motiverat är om värdet av en för bolagets fortbestånd avgörande post är osäkert på grund av omständigheter som ligger utanför bolagets kontroll, t.ex. utgången av en domstolsprocess. Att en revisor använder sig av nämnda möjlighet som en ”genväg” i fall där det enligt revisorns mening visserligen råder osäkerhet beträffande väsentliga poster, men där dessa oklarheter skulle kunna utredas av revisorn, kan däremot inte godtas.

A-son har som svar på frågan om vilken osäkerhet som förelegat hänvisat till sin internpromemoria, av vilken framgår att osäkerhet förelåg beträffande bl.a. maskiner och inventarier samt varulagret (tillsammans över 90 procent av tillgångarna). RN menar att det ålegat A-son som revisor att genom ytterligare granskning utreda påtalade oklarheter innan han avgav sin revisionsberättelse. A-son har uppenbarligen inte genomfört någon utredning beträffande anläggningstillgångarna. RN anser inte heller att den granskning han redogjort för vad gäller lagret, såsom exempelvis att genom besök långt efter räkenskapsårets utgång konstatera att bolaget vid denna tidpunkt innehade ett lager och skaffa sig en allmän bild av omfattningen, kan anses tillräcklig. Vad slutligen gäller utformningen av revisionsberättelsen finner RN att A-son, mot bakgrund av att han ändå valt att varken till- eller avstyrka bolagets resultat- och balansräkning, på ett tydligare sätt skulle ha angett vilka poster som var osäkra och vari denna osäkerhet bestod (jfr det ovan citerade förarbetsuttalandet).

Byggmaterielbolaget (räkenskapsåret 1997-01-01–1997-12-31)

A-son har avgett en ren revisionsberättelse, daterad den 28 maj 1998. I en intern promemoria till redovisningsbyrån har han den 28 juli 1998 påtalat bl.a. följande. ”Har ingen möjlighet att stämma av kunder o/e leverantörer – inte heller konteringar, ev rörelsefrämmande poster etc. Dels saknas ju mtrl för 98, dels alla leverantörsfakturor. Otillfredsställande!”.

Enligt årsredovisningen, som inkom till PRV den 31 juli 1998, uppgick kundfordringarna till ca 770 000 kr (ca 23 procent av de totala tillgångarna). Leverantörsskuldena upptogs till ca 443 000 kr. RN har frågat A-son hur han mot bakgrund av nyssnämnda promemoria kunnat genomföra revisionen och vilka överväganden som föranledde honom att trots nämnda brister avge en ren revisionsberättelse.

A-son har förklarat att påpekandena i promemorian i första hand föranletts av att han inte kunnat utföra en tillfredsställande avklippskontroll för periodiseringar. Uppgiften att alla leverantörsfakturor skulle ha saknats är en felskrivning. Vad han menat var att han inte fått del av några sådana fakturor avseende år 1998. Vid en allmän bedömning har han emellertid konstaterat att det varit bra ordning i den löpande bokföringen. Han ansåg sig därför, trots det bristfälliga underlaget, kunna genomföra revisionen. I efterhand kan han nu medge att han borde ha avgett en oren revisionsberättelse där han bl.a. lyft fram det förhållandet att han inte kunnat

göra avstämningar på önskvärt sätt. Den enda förklaring han kan ge till det inträffade är att han varit pressad av den allmänna situationen och därför inte tillräckligt övervägt förhållandena i det aktuella bolaget. Det kan dock noteras att det inte senare har framkommit något som tyder på att några väsentliga fel skulle ha belastat årsbokslutet.

RN gör följande bedömning.

Det är klarlagt att A-son saknat tillräckligt underlag för att stämma av bolagets kundfordringar och leverantörsskulder. Med hänsyn till att väsentliga kontrollåtgärder inte har kunnat utföras har han inte haft grund för att avge en ren revisionsberättelse. Huruvida det i efterhand framkommit några fel i årsbokslutet eller ej saknar relevans för denna bedömning.

Betongkoncernen (räkenskapsåret 1996-09-01–1997-08-31)

Moderbolaget

A-son har avgett en ren revisionsberättelse, daterad den 30 december 1997. I en handskreven promemoria, daterad den 17 mars 1998, har han ställt ett antal frågor och efterfrågat ytterligare underlag beträffande en av posterna i årsredovisningen. RN har mot bakgrund härav frågat A-son hur han verifierade ifrågavarande post inför avlämnandet av revisionsberättelsen. Vidare har RN noterat att det inte av granskningsdokumentationen framgår huruvida någon planering eller riskanalys utförts. RN har därför även frågat A-son om han vidtagit några sådana åtgärder, och i så fall vilka.

A-son har uppgett att revisionsberättelsen är feldaterad. Han har inte någon annan förklaring till detta än att anmälnaren (som var lekmannarevisor i bolaget, RN:s anm.) har skrivit in det aktuella datumet. Granskningen genomfördes dock huvudsakligen i mitten av mars 1998. A-son erhöll materialet mycket sent och ansåg därför inte att det var ändamålsenligt att fördjupa sig i någon planering eller särskild riskanalys. Det viktigaste för honom var att omedelbart påbörja granskningsarbetet så att revisionen skulle kunna slutföras i sådan tid att bolaget inte drabbades av förseningsavgifter. Det kan noteras att bolaget var ett rent försäljningsbolag avseende de produkter som i allt väsentligt togs fram i dotterbolaget. Han har i efterhand frågat sig om det hade varit motiverat att i revisionsberättelsen ange att han erhållit materialet för revision sent. Vid tiden för revisionen bedömde han dock att han trots allt kunde genomföra revisionen. Det hade varit att gå för långt att säga att revisionen inte kunnat genomföras i enlighet med god revisionsd.

Dotterbolaget

Även för dotterbolaget, vars omsättning uppgick till ca 26 mnkr, har A-son avgett en ren revisionsberättelse daterad den 30 december 1997. Inte heller beträffande detta bolag innehåller dokumentationen några närmare uppgifter om planering och riskanalys. A-son har förelagts att kommentera detta förhållande. RN har även frågat honom om hur han granskat bolagets resultaträkning, exempelvis posten ”Realisationsvinst värdepapper” (upptagen till ca 3,5 mnkr).

Vad gäller revisionsberättelsens datering samt frågan om planering och riskanalys har A-son hänvisat till vad han anfört beträffande moderbolaget. Därutöver har han åberopat ett utdrag ur sin dokumentation som han menar "speglar ett försök" till en viss riskanalys trots den knappa tiden. Den dokumentation A-son hänvisat till består av ca en halv handskrivna A 4-sida. Han har där mycket kortfattat redogjort för koncernens uppbyggnad och verksamhet. I dessa noteringar anges i övrigt bl.a. att koncernen har "järnkoll" på sin administration och bokföring, att anmälares redovisningsbyrå hjälper till med bokslut, årshandlingar och deklaration, att anmälares är gammal god vän till koncernens ägare (tillika styrelseledamot, RN:s anm.), att ägaren är intresserad av värdepapper, att dotterbolaget har en stor värdepappersportfölj (ca 20 mnkr) samt att varulagret består av betongpålar. A-son har sammanfattningsvis antecknat; stabilt, lönsamt, solitt, liten god organisation, ingen konstig verksamhet.

Såvitt avser resultatgranskningen har A-son förklarat att denna till stor del genomförts i anslutning till granskningen av vissa balansposter. I ett par fall har dock underlaget för granskningen inte sparats i dokumentationen. Detta gäller bl.a. underlaget för beräkningen av posten "Realisationsvinst värdepapper". Han är medveten om att detta underlag borde ha ingått i dokumentationen. Utan att det skall uppfattas som bortförklaringar till en i vissa avseenden "torftig" dokumentation vill A-son påpeka att han befann sig i en besvärlig situation där han var tvungen att prioritera för att hinna avsluta revisionen i tid.

RN gör följande bedömning.

Det är inte förenligt med god revisions sed att datera en revisionsberättelse med en dag som ligger flera månader före tiden för revisionens genomförande. Det förhållandet att A-son inte själv har skrivit in det felaktiga datumet fråntar honom inte ansvaret för uppgiftens riktighet. Han skulle således inte ha avgett revisionsberättelsen utan att först förvissa sig om att den daterats korrekt.

Beträffande frågan om planering och riskanalys har A-son förklarat att han inte fann det ändamålsenligt att fördjupa sig i några sådana åtgärder eftersom han erhöll materialet för revision mycket sent och var angelägen om att avsluta revisionen i sådan tid att bolagen inte skulle drabbas av förseningsavgifter. RN vill med anledning härav framhålla att risk för förseningsavgifter inte utgör något godtagbart skäl för en revisors underlåtenhet att utföra sina uppdrag i enlighet med god revisions sed. Planering och riskanalys är av väsentlig betydelse för kvaliteten på granskningsarbetet. Att det utförts en korrekt riskanalys framstår som särskilt viktigt i de fall revisorn av någon anledning inte kan lägga ned den tid på granskningsarbetet som från början varit avsett. Den handling som A-son hänvisat till som ett "försök" till viss riskanalys är synnerligen allmänt hållen och innehåller inte några närmare överväganden beträffande revisionsrisken. Mot nu angiven bakgrund och med hänsyn till uppdragets storlek (koncernen omsatte ca 29 mnkr) anser RN att A-sons planering och riskanalys har varit klart otillräcklig.

Vad slutligen gäller A-sons revision av dotterbolaget kan konstateras att väsentliga kontrollåtgärder, som han säger sig ha utfört avseende resultaträkningen, inte framgår av hans dokumentation. Även i detta fall har han hänvisat till att han befann sig i en besvärlig situation där han var tvungen att prioritera för att revisionen skulle kunna avslutas i tid för bolaget. Tidsbrist utgör dock inte något godtagbart skäl till att inte dokumentera revisionsarbetet (jfr. avsnittet ovan beträffande planering och riskanalys). Genom att inte dokumentera sin granskning i enlighet med då gällande föreskrifter (se RNFS 1997:1) har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN:s sammanfattande bedömning

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplineringripande mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Som framgått ovan har RN funnit ett antal brister i A-sons revisionsarbete. Bristerna avser såväl planeringen och granskningens genomförande som avrapporteringen och dokumentationen. A-son har hänvisat till att han, på grund av att samarbetet med redovisningsbyrån inte fungerat på det sätt han förväntat sig, försatts i en besvärlig situation och på kort tid ställts inför en rad svåra överväganden. RN finner i och för sig inte anledning att ifrågasätta dessa uppgifter. Det bör dock än en gång framhållas att tidspress inte utgör någon godtagbar ursäkt för en revisors underlåtenhet att utföra sina uppdrag enligt god sed. A-son skulle ha tagit sig den tid som behövdes för att i rimlig grad utreda uppkommande frågor och oklarheter innan han avgav revisionsberättelserna. Utredningen visar att han i flera fall avslutat revisionsarbetet trots att väsentliga poster inte granskats i tillräcklig omfattning för att han skulle ha grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Han har därigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av 14 § andra stycket i 1995 års revisorslag framgår att om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. Härvid bör framhållas att lagtexten talar om omständigheter som *kan* rubba förtroendet. Vid bedömningen av revisorns oberoende måste man beakta vilka uppfattningar som kan förväntas hos flera olika intressenter, t.ex. kreditgivare, investerare eller det allmänna. A-son har haft ett nära samarbete med anmälarens redovisningsbyrå, genom vilken han erhållit drygt 100 av sina revisionsuppdrag. Han har samtidigt varit vald revisor i anmälarens två aktiebolag. Det skall noteras att redovisningsbyråns verksamhet bedrevs i det ena av dessa aktiebolag och att A-son till vissa av de med redovisningsbyrån gemensamma klienterna har skickat sina fakturor c/o nämnda aktiebolag. RN anser att omständigheterna varit sådana att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas och att det är anmärkningsvärt att han åtagit sig uppdragen som revisor i anmälarens två bolag trots att han, enligt egen utsägo, insåg att det förelåg risk för att hans oberoende skulle kunna komma att ifrågasättas. Genom att i nu behandlat avseende äventyra sitt oberoende har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det förhållandet att han våren 1998 frånträtt uppdragen och att han då ännu inte reviderat mer än ett av bolagen, för vilket han avgav en oren revisionsberättelse, medför ingen annan bedömning.

Det är ostridigt att A-son avgett ett stort antal revisionsberättelser tillsammans med anmälaren trots att denne har varit jävig som revisor (jfr bestämmelserna i 10 kap. 4 § ABL i dess lydelse före den första januari 1999). Reglerna om revisorsjäv är av stor vikt för förtroendet för revisorsfunktionen. Att anmälaren i egenskap av lekmannarevisor varit jävig i ett betydande antal uppdrag har därför utgjort ett allvarligt avsteg från då gällande bestämmelser i ABL. RN anser att A-son, som inte varit omedveten om anmälarens befattning med klienternas bokföring, borde ha uppmärksammat jävsförhållandet och verkat för att anmälaren skulle avsäga sig revisorskapet i bolagen. För det fall anmälaren ändå hade kvarstått som revisor på uppdragen skulle A-son ha utnyttjat sig av möjligheten att avge egna revisionsberättelser. Den omständigheten att A-son betraktat anmälarens påskrift som en ”nullitet” ursäktar inte att han förbisett jävsförhållandet.

Sammantaget har A-son i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. RN finner, vid en bedömning av samtliga omständigheter i ärendet, att han skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist och Claes Norberg. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.