

LR: dom 2000-03-17, mål nr 16755-99

KamR: beslut att ej meddela PT, 2001-01-08, mål nr 2628-2000

D 37/99

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för revisorer som har ett mycket stort antal uppdrag som ordinarie revisor i aktiebolag att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp 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, ett mindre "konsultbolaget" och ett större "maskinbolaget". RN har under handläggningen av SUT-ärendet också besökt A-son. 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 har 301 revisionsuppdrag varav 242 uppges vara aktiva. A-son utövar sin revisionsverksamhet i en enskild firma, X Revisionsbyrå (revisionsbyrån). Anställda i byrån är utöver A-son hans dotter som arbetar ca 50 % med revision och 50 % med redovisning samt hans hustru som på halvtid arbetar med inregistrering, kontering, avstämningar m.m. A-sons hustru äger även ett aktiebolag som utför redovisningstjänster åt revisionsbyrån.

Vid RN:s besök hos A-son erhöll RN en kopia av en månadsrapport över nedlagd tid för oktober 1998. Av denna framgår att för åtta av A-sons revisionsklienter (i vilka A-son är ordinarie revisor eller revisorssuppleant) utförs bokföringen av antingen A-son eller av hans hustru eller dotter. Detta har också bekräftats av A-son i skrivelse till RN. Vidare har han till RN uppgett att för två av dessa revisionsklienter innefattar bokföringsarbetet även grundbokföring. (Med begreppet revisionsklient avses i det följande såväl uppdrag i vilka A-son är vald revisor som uppdrag i vilka han är revisorssuppleant.) A-son har vidare till RN uppgett följande: "Den enskilde företagaren är givetvis i regel ej heller förtrogen med alla de bestämmelser som gäller vid upprättande av bokslut eller vilka dispositioner som kan eller får göras. Vi lämnar därför råd och anvisningar på de åtgärder som kan vara lämpliga i betydligt större omfattning än när kunden anlitar redovisningskonsult". Vid RN:s besök framkom att A-son eller dottern upprättar förslag till bokslut åt de revisionsklienter som själva handhar sin redovisning.

A-son har vidare ett omfattande samarbete med flera redovisningsbyråer. Han är eller har varit vald revisor i tre redovisningsbyråer som vardera handhar redovisningen åt 28, 11 respektive 9 av hans revisionsklienter.

I sina kommentarer över RN:s slutpromemoria i SUT-ärendet anför A-son att "visserligen registreras några klienters konterade material hos oss, men det är i mycket marginell omfattning och beror på att kunderna önskar kontinuerliga rapporter och avstämningskontroller." "Vid bokslutens upprättande bistås med råd och anvisningar, beräkning av skatteeffekt m.m. Kunden fattar besluten medan vi biträder med den praktiska hanteringen." A-son uppger vidare att han numera är vald revisor i endast en redovisningsbyrå som handhar redovisning åt vissa av hans revisionsklienter och att han successivt reducerat antalet revisionsuppdrag.

RN gör följande bedömning.

RN bedömer att revisionsbyråns resurser är otillräckliga i relation till A-sons stora antal revisionsklienter. Han har inte förutsättningar att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Enligt A-son har han vidtagit åtgärder för att reducera antalet revisionsuppdrag.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Av 10 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen (ABL), i dess lydelse före 1999-01-01, framgår att den inte kan vara revisor som själv biträder vid bolagets bokföring eller är gift med eller är släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som biträder vid bolagets bokföring. Vad som i 10 kapitlet sägs om revisor skall i tillämpliga delar gälla även revisorssuppleant (10 kap. 1 § tredje stycket ABL i dess lydelse före 1999-01-01). A-son har i skrivelse till RN bekräftat att han själv, hustrun eller dottern utför bokföring åt åtta revisionsklienter och att detta arbete för två av dessa klienter innefattar även grundbokföring. RN finner att A-son brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen. Det skall betonas att jäv föreligger även när redovisningen handhas av A-sons hustru men i annat bolag än revisionsbyrån.

Enligt 6 § revisorsföreskrifterna (RNFS 1997:1) får en revisor inte biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Vad som avses med råd är definierat i 7 § i nämnda föreskrifter. För klienter som själva handhar sin redovisning upprättar A-son eller hans dotter förslag till bokslut. De arbetsuppgifter som enligt vad A-son uppgett härvid utförs går, enligt RN:s bedömning, långt utöver den rådgivning som revisorn får lämna enligt revisorsföreskrifterna. Även i dessa fall föreligger således redovisningsjäv.

Av 14 § revisorslagen framgår vidare att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det i annat fall (än direkt jäv) finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till hans opartiskhet eller självständighet. A-son är eller har varit vald revisor i tre redovisningsbyråer med vilka han har eller har haft ett icke obetydligt samarbete. Också härigenom har han äventyrat sitt oberoende som revisor.

A-sons revisionsarbete

Konsultbolaget (räkenskapsår 1997-05-31–1998-04-30)

Bolagets omsättning det aktuella året var 1,7 mkr och balansomslutning 1,9 mkr. I dokumentationen saknas riskanalys och revisionsplan. Vid revisionen har använts en checklista som består av en sida. Frågorna har inte anpassats till den speciella klienten. Revisionen är inriktad främst på granskning av skatter och avgifter.

Vad gäller kundfordringar, 342 tkr, utgörs dokumentationen av ett reskontrautdrag med angivande av betaldatum. Såvitt framgår av dokumentationen har ingen granskning skett varken av i vad mån allt utfört arbete blivit fakturerat eller av bolagets uppdragsavtal. A-son har heller inte gjort gällande detta. Han har heller inte hävdats att han granskat posten övriga skulder, 533 tkr, som utgörs av lån från aktieägare. Vilken avrapportering som skett till klienten framgår inte.

I sina kommentarer till RN anför A-son bl.a. att "bolagets status och resultatutveckling är sådan att jag inte bedömt riskanalysen som angelägen". Vidare informerar han om att lånet från ägaren utgörs av utlåning "av privata överskottsmedel". Han gör även gällande att muntlig avrapportering av revisionen skulle ha skett till ägaren.

RN gör följande bedömning

Att slentrianmässigt använda en checklista med samma frågor för samtliga klienter överensstämmer inte med god revisionssed. A-sons förklaring till varför han ej gjort någon riskanalys är anmärkningsvärd. Med revisionsrisk avses risken för att revisorn gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen. En sådan risk finns självfallet oavsett om bolaget har en god resultatutveckling eller ej. A-sons svar tyder på en okunnighet om ett av de mest elementära begreppen i revisionsprocessen.

A-sons granskningsinsatser är bristfälliga. I det här aktuella bolaget, som bedriver konsulterande ingenjörsverksamhet, skulle A-son ha efterfrågat viktigare avtal med konsultbolagets uppdragsgivare. Utifrån avtalsgranskningen skulle uppföljning ha skett av bolagets pågående uppdrag samt principerna för fakturering och vinstavräkning. Eftersom riskerna vid transaktioner mellan ett bolag och dess ägare generellt kan anses som höga skulle A-son ha följt upp de transaktioner i bolaget som under året skett med aktieägaren. Vidare borde av dokumentationen (en grundakt) ha framgått på vilka villkor som aktieägaren lånat medel till bolaget, speciellt som syftet med lånet uppenbarligen inte var bolagets behov av likvida medel utan snarare ägarens önskan att placera privata överskottsmedel. Med undantag för den granskning som gjorts av skatter och avgifter utgör de handlingar som A-son företett för RN i huvudsak dokumentation över bokslutsupprättande.

Maskinbolaget (räkenskapsår 1997)

Bolagets omsättning 1997 var 17 mkr och balansomslutning 14 mkr. Riskanalys och revisionsplan saknas i dokumentationen. Granskningsplanen utgörs av en kortfattad checklista som inte har klientanpassats.

Bokfört värde på byggnader och mark uppgår till 6,8 mkr (ca 48 % av balansomslutningen). Anskaffningsvärdet har under året ändrats genom köp av en fastighet och försäljning av en annan. Av dokumentationen framgår att bolaget vid fastighetsköpet upptog ett tillfälligt lån om 2 mkr. Hur detta lån bokförts kan dock inte utläsas av dokumentationen. Av denna framgår inte heller om A-son kontrollerat hur finansieringen av köpet skett eller om någon granskning i övrigt utförts avseende fastighetsaffärerna, exempelvis pantsättning.

Det bokförda värdet på maskinbolagets varulager uppgick till 371 tkr vilket är samma belopp som föregående år. A-sons dokumentation består enbart av en lagerlista daterad ca fyra månader efter räkenskapsårets utgång utan några som helst revisionsnoteringar samt ett icke underskrivet lagerintyg. Huruvida A-son överhuvudtaget gjort någon granskning av lagret framgår således ej.

I posten Kortfristiga placeringar ingår innehavet av en aktieindexobligation bokförd till 284 tkr. Som verifiering finns i dokumentationen kopia av en teckningsanmälan från juni 1997. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son varken begärt bekräftelse på att bolaget ägde obligationen per bokslutsdagen eller bedömt dess värde.

Beträffande posten Övriga långfristiga skulder, 1,7 mkr, som enligt vad A-son uppgett utgörs av skuld till aktieägarna saknas helt dokumentation. Av denna kan heller inte utläsas huruvida granskning skett av inom-linjen-poster. Slutligen har RN noterat ett antal formaliafel i bolagets årsredovisning. Sålunda saknas nothänvisningar, rubriken ”poster inom linjen” samt grunder för avskrivning.

Av A-sons yttrande till RN framgår bl.a. följande.

Han säger sig ha granskat det förändrade fastighetsinnehavet avseende bl.a. äganderättsövergång och finansiering.

Beträffande varulagrets existens och värde gör A-son gällande att det fanns ett påskrivet intyg hos bolaget. Att lagersaldot inte förändrats mellan åren förklarar han med att bolaget haft problem med att få fram lagerlistor. Han uppger vidare att lagret troligen innehöll inkuranta poster och därför borde ha skrivits ned. Han medger att han inte vidtagit några granskningsåtgärder trots sin tveksamhet om värdet. A-son har senare till RN uppgett att det ”enligt styrelsens försäkran” saknades grund för inkuransberäkning.

Beträffande aktieindexobligationen anför A-son att den ”är i teorin lätt att omsätta. Men jag vill påpeka att det endast är bolagets ägare/styrelse som har möjligheten. De skulle i så fall försnilla tillgångar för sig själva, vilket är mycket osannolikt och det har dessutom inte skett”.

A-son uppger att skulden till aktieägarna uppkommit ett tidigare år i samband med att ägarna sålt sin villa till bolaget. Vad slutligen gäller formaliafelen i årsredovisningen förklarar han att dessa beror på det program som han använt för bokslut och årsredovisning.

RN gör följande bedömning.

A-sons uppgifter om sina granskningsinsatser vad gäller de inledningsvis nämnda fastighetsaffärerna kan inte verifieras av dokumentationen. Däremot framgår att han upprättat bokslutsbilagor för dessa transaktioner.

A-son har inte kunnat verifiera att han gjort någon som helst granskning eller bedömning av lagrets existens och värde. Han har okritiskt godtagit att bolaget redovisade lagret till samma belopp som föregående år. Visserligen var det redovisade värdet av lagret ringa i relation till maskinbolagets balansomslutning vilket innebär att A-son ett enstaka år skulle kunna underlåta att närvara vid lagerinventeringen och nöja sig med att på annat sätt förvissa sig om lagervärdet. Värdet var dock inte så obetydligt att granskning helt kunde underlåtas. Mot bakgrund av att maskinbolaget uppenbarligen hade problem med att få fram lagerlistor och att A-son dessutom ifrågasatte värderingen av vissa poster utgör hans passivitet ett allvarligt åsidosättande av god revisions sed.

En aktieindexoption är en tillgång som är lätt att omsätta. Eftersom värdet inte var oväsentligt för bolaget skulle A-son ha förvissat sig om dess existens och värde per bokslutsdagen. Hans motivering för att underlåta detta är synnerligen anmärkningsvärd och tyder på att A-son inte rätt inser skillnaden mellan bolagets egendom och aktieägarnas.

Vad gäller aktieägarnas försäljning av en villa till bolaget borde av dokumentationen (en grundakt) ha framgått underlag för värderingen av denna. Bolaget redovisar skulder till kreditinstitut om ca 5 mkr. Skuldsättningen hade förändrats under året. Detta borde föranlett A-son att närmare granska ställda panter. Vidare borde han, eftersom bolagets verksamhet var att handla med verktygsmaskiner, ha förvissat sig om att inga ansvarsförbindelser, t.ex. garantier till köparna, skulle ha redovisats. Som vald revisor har A-son även haft att granska att årsredovisningen var korrekt utformad. Uppenbarligen har han utan kontroller förlitat sig på att det av honom använda redovisningsprogrammet var korrekt utformat. Generellt framstår det revisionsarbete han utfört i maskinbolaget som undermåligt. Slutligen konstaterar RN att A-sons dokumentation av detta revisionsuppdrag är bristfällig, utom vad gäller den del av granskningen som avser skatter och avgifter.

RN:s sammanfattande bedömning.

Revisionsbyrån, med enbart familjemedlemmar anställda, handhar bokföring åt flera av A-sons revisionsklienter. Förfarandet strider på ett anmärkningsvärt sätt mot grundläggande jävsregler i ABL. A-son har äventyrat sitt oberoende som revisor även genom att i inte obetydlig omfattning ha klienter gemensamma med redovisningsbyråer i vilka han är eller har varit vald revisor.

En revisor skall enligt god revisions sed planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning samt verka för korrekt redovisning. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete visar på anmärkningsvärda brister vad avser såväl planering som genomförande och dokumentation.

Med hänsyn till att A-son i hög grad och i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor finner RN omständigheterna vara synnerligen försvårande. 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.