

LR: dom 2000-05-10, mål nr 16398-99

LR: beslut 2000-08-16, mål nr 16398-99, delgivningen avbryts. LR:s dom har ej vunnit laga kraft

## **D 39/99**

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 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 revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i fem bolag. Han har också besökts av RN. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat 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 ca 350 ordinarie revisionsuppdrag varav ca 330 uppges vara aktiva. Två tredjedelar av klientbolagen har en omsättning understigande 2 mkr. Han utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag (revisionsbyrå). Revisionsbyrån äger han tillsammans med en annan auktoriserad revisor. Byrån har förutom de två ägarna totalt ett femtontal anställda varav flera är kvalificerade revisorer. Byråns totala klientstock omfattar ca 550 revisionsuppdrag.

I ett antal av A-sons revisionsuppdrag upprättar anställda hos revisionsbyrån bokslut och årsredovisning, s.k. kombiuppdrag. För vart och ett av dessa uppdrag finns en klientansvarig. Utöver att upprätta bokslut och årsredovisning är denne även A-son behjälplig i revisionsarbetet. I samtliga de bolag där RN gått igenom revisionsdokumentationen har den klientansvarige/revisionsmedarbetaren upprättat årsredovisningen, i några fall även bokslutet. Sedan RN påpekat att det tillämpade förfarandet innebär överträdelse av jävsreglerna i aktiebolagslagen (ABL) har A-son förklarat att omorganisation av arbetet pågår för att undvika eventuella jävssituationer. För varje kombiuppdrag utses numera en särskild redovisningsansvarig. Redovisnings- och revisionsdokumentationen kommer att upprättas åtskilt.

A-son samarbetar med ett flertal redovisningsbyråer. I en av dessa är A-son vald revisor. Samarbetet med denna redovisningsbyrå omfattar ett tiotal av hans revisionsklienter. A-son anser inte att hans oberoende på något sätt rubbats genom att han är revisor i ett redovisningsbolag som samtidigt hanterar redovisningen åt hans klienter. Han framhåller att de gemensamma klienterna är få i förhållande till hans totala antal revisionsuppdrag och att revisionsarvodena från dessa klienter är begränsade.

RN gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 16 och 17 §§ ABL (före 1999-01-01 10 kap. 4 §) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor och en revisor får inte som biträde anlita en sådan person. A-son har organiserat sitt arbete så att han systematiskt kommit att bryta mot denna grundläggande bestämmelse. Detta har bekräftats i samtliga de revisionsuppdrag som RN kontrollerat.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig uppdrag om det finns särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt ett antal av hans revisionsklienter. Därigenom har A-son äventyrat sitt oberoende. Att de gemensamma klienterna relativt sett är få och att revisionsarvodena från dessa klienter är begränsade föranleder ingen annan bedömning.

### **A-sons revisionsarbete**

RN har granskat A-sons dokumentation av senast utförd revision i fem bolag. Två av dessa revisioner har han själv fått välja som representativa för sitt sätt att arbeta (åkeribolaget och montagebolaget). Generellt gäller att det av de dokumentationer som granskats är svårt att utläsa vilka kontroller som gjorts. Av de kompletterande svar som A-son lämnat på frågor som RN ställt framgår att inte endast dokumentationen är bristfällig. I såväl åkeribolaget som montagebolaget och i ytterligare två granskade uppdrag (import/exportbolaget och förvaltningsbolaget) har RN funnit allvarliga brister i A-sons revisionsarbete.

### **Åkeribolaget (räkenskapsåret 1998)**

I åkeribolaget – ett mindre enmansföretag med en omsättning på ca 900 tkr och en balansomslutning om ca 650 tkr - bokfördes under året alla insättningar och uttag av bankmedel liksom avräkningar med en åkeriförening på ett och samma konto. Först vid bokslutet gjordes uppdelning. Enligt A-son fanns underlag till samtliga bokningar. En smärre differens på kontot bokfördes som ränteintäkt. A-son ansåg bolagets kontroll av de likvida medlen vara nöjaktig.

RN gör följande bedömning

Enligt bokföringslagen skall bokföringen vara så ordnad att en tillfredsställande överblick och kontroll ges. Att som åkeribolaget på samma konto bokföra såväl in- och utbetalningar som avräkningar ger inte denna kontroll, då löpande avstämningar försvåras. Ett tecken på att avstämningar inte skett under året är att en differens förelåg vid bokslutet. A-son borde påtalat att bolaget inte följer god redovisningssed.

### **Montagebolaget (räkenskapsåret 1997-05-01 – 1998-04-30)**

Montagebolaget – ett medelstort fåmansbolag med en omsättning på ca 33 mkr och en balansomslutning om ca 17 mkr – hade kundfordringar som uppgick till ca 24 % av balansomslutningen. De utgjordes av dels fordringar enligt reskontran dels fakturor som inte bokats in i denna p.g.a. dubbla fakturanummer. Detta berodde enligt vad A-son uppgett på ett programfel i bolagets nya reskontrasystem. Enligt uppgift han inhämtat från bolaget var felet av tillfällig natur. Denna upplysning föranledde inte A-son att företa några vidare kontrollåtgärder.

RN gör följande bedömning

A-son har konstaterat att fel uppstått i montagebolagets nya reskontrasystem men låtit sig nöja med bolagets uppgift att felet var av tillfällig natur. Om en revisor i sin granskning finner att en för bolaget väsentlig rutin inte fungerar, måste han överväga att utvidga sin granskning. A-son borde informerat sig om hur felet uppstått. Han borde vidare, exempelvis genom att följa upp bolagets senare avstämningar av reskontran, ha förvissat sig om att felet verkligen varit av tillfällig natur. A-son har i dessa avseenden inte följt god revisionsssed.

## **Import/exportbolaget** (räkenskapsåret 1997-05-01 – 1998-04-30)

Import/exportbolaget hade enligt årsredovisningen en omsättning på ca 33 mkr och en balansomslutning om ca 19 mkr. Bolagets varulager uppgick till ca 9 mkr (ca 47 % av balansomslutningen). Lagerredovisningssystemet var integrerat med huvudboken. Av företedd dokumentation går inte att utläsa vilken granskning som utförts. Enligt A-sons först lämnade uppgifter var det ”möjligt att det inte gjorts någon kontroll på varulagret det året”. En senare redogörelse bekräftar att granskningen varit begränsad. Enligt A-son hade en mer omfattande granskning skett vid tidigare revisioner. Ingenting hade då framkommit som pekat på felaktigheter. Det aktuella året omfattade enligt A-son kontrollen genombläddring av lagerlistor. Han hade efterfrågat vissa saknade lagerlistor, hur stora lagernedskrivningar bolaget gjort samt orsaken till stora inventeringsdifferenser. Enligt de svar han erhöll av klienten var de saknade lagerlistorna svåra att ta fram. Lagernedskrivningen hade bolaget uppskattat till ca 1 mkr. Denna stora nedskrivning berodde enligt bolaget på att nya produkter ersatt gamla som dock måste finnas kvar i lagret för att upprätthålla en hög servicenivå. Inventeringsdifferenserna orsakades av ett ”versionsbyte”. Med dessa svar lät han sig nöja. Han hade även kontrollerat prissättningen i lagerredovisningssystemet genom att ta tre stickprov. A-son uppger att han alltid beräknar bruttovinsten för att bekräfta rimligheten av lagervärdet.

RN gör följande bedömning.

Varulagret utgjorde en väsentlig tillgång för import/exportbolaget. Lagervärderingen hade således stor betydelse för bedömningen av bolagets resultat och ställning. Även om revisorn ett tidigare år konstaterat att bolagets lagerredovisning och inventeringsrutiner fungerat väl, kan han inte underlåta att genom egna kontroller förvissa sig om att så fortfarande är fallet. A-son har det aktuella året endast tagit ett mycket begränsat stickprov på prissättningen i lagerredovisningssystemet samt ställt vissa frågor. Med beaktande av innebörden i de svar han erhållit på dessa frågor borde han fördjupat sin granskning bl.a. av bolagets rutiner för inventering och inkuransnedskrivning. Den granskning A-son utfört av lagret har inte varit tillräcklig för att han skulle kunna bilda sig en uppfattning om dess existens och värde.

## **Förvaltningsbolaget** (räkenskapsåret 1997)

Förvaltningsbolaget är moderbolag i koncern med ett helägt dotterbolag. Både moderbolaget och dotterbolaget förvaltar fastigheter. Moderbolaget hade det aktuella räkenskapsåret en omsättning på ca 6 mkr och en balansomslutning om ca 48 mkr. Aktiekapitalet uppgick till 100 tkr. Bolaget hade en ansamlad förlust om närmare 14 mkr. Bolagets ställning och att aktiekapitalet förbrukats kommenteras inte i förvaltningsberättelsen. A-son lämnade per 1998-06-30 sin revisionsberättelse. Han tillstyrkte ansvarsfrihet för styrelseledamoten med anmärkningen ”Med anledning av det förbrukade aktiekapitalet erinras om A1:s regler angående likvidation”. A-son uppger att bolaget ägs av en advokat, som är ensam styrelseledamot. A-son säger sig ha uppmanat denne att upprätta kontrollbalansräkning men styrelseledamoten vägrade då han ansåg att kapitalet tveklöst var förbrukat och personligt betalningsansvar redan var en verklighet.

Förvaltningsbolagets största tillgång utgörs av byggnader och mark till ett bokfört värde om ca 38 mkr och med ett taxeringsvärde om 24 mkr. Specifikation över fastighetsinnehavet med uppgift om anskaffnings- respektive bokfört värde saknas i A-sons dokumentation. Vilka granskningsåtgärder som han utfört vad gäller äganderätten och värdet av fastigheterna framgår inte av heller dokumentationen. På RN:s fråga uppger A-son endast att han genom revisionsuppdrag i andra fastighetsförvaltande bolag och eget fastighetsinnehav erhållit åtskillig kunskap om fastighetsvärden.

Enligt förvaltningsbolagets årsredovisning fanns i moderbolaget lån i kreditinstitut om ca 53 mkr. Redovisade ställda panter uppgick till endast ca 48 mkr. A-son har inte kommenterat att bolaget inte ställt pant för hela lånebeloppet. Specifikation över lån liksom engagemangsbekräftelser saknas i dokumentationen. Uttagna fastighetspantbrev finns specificerade men utan uppgift om för vilka lån de ställts som säkerhet. A-son har inte kommenterat några av dessa iakttagelser eller gjort gällande att han gjort någon som helst granskning.

Förvaltningsbolagets innehav av dotterbolagsaktier är upptaget till ca 7 mkr. Dotterbolagets egna kapital är negativt. A-son har inte kommenterat RN:s konstaterande att något övervägande om nedskrivning av dotterbolagsaktierna inte återfinns i dokumentationen.

RN gör följande bedömning.

I förvaltningsbolaget var aktiekapitalet förbrukat sedan flera år. A-son säger sig ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning men styrelseledamoten har vägrat detta. A-son nöjer sig med att i sin revisionsberättelse hänvisa till ABL:s regler om likvidation. Han borde även ha anmärkt på att styrelseledamoten genom att inte efterkomma ABL:s regler om upprättande av kontrollbalansräkning handlat i strid med denna lag (ABL 10 kap. 10 § i dess lydelse före 1999-01-01). Han borde vidare verkat för att i förvaltningsberättelsen intagits en redogörelse för styrelsens bedömning av bolagets framtida situation med anledning av det förbrukade kapitalet samt att styrelsen beslutat fortsätta verksamheten trots att likvidationsplikt förelåg. Om denna komplettering av förvaltningsberättelsen inte kommit till stånd, borde A-son i revisionsberättelsen lämnat upplysning om att likvidationsplikt förelåg och att styrelsen trots det beslutat fortsätta verksamheten.

A-son har inte gjort gällande att han utfört någon granskning avseende äganderätten till och värdet av förvaltningsbolagets fastighetsbestånd. Att ha god kunskap om fastighetsvärden i allmänhet räcker naturligtvis inte för att verifiera värdet på ett specifikt fastighetsbestånd. A-son borde vidare ha analyserat bolagets belåning och pantsättning liksom bolagets förmåga att på sikt genera medel för räntor och amorteringar. Han har inte heller övervägt om det mot bakgrund av dotterbolagets negativa kapital förelåg behov av nedskrivning av dotterbolagsaktierna. A-sons granskningsinsatser har varit otillräckliga.

## **Dokumentation**

I samtliga de revisionsuppdrag RN kontrollerat saknas riskanalys och granskningsplan. Dokumentationen består huvudsakligen av ifylld checklista med korta kontrollfrågor samt bokslutsbilagor. Frågorna har besvarats med ja, nej, u. a. eller korta kommentarer. Av dokumentationen kan oftast inte utläsas vilka kontroller som utförts, vilken omfattning de haft samt vilka överväganden A-son gjort. A-son uppger att han haft genomgångar med sina medarbetare. Dessa är dock inte dokumenterade. RevisionsPM och noteringar från kontakter med klienter saknas. I sitt yttrande över RN:s promemoria har A-son uppgett att datoriserat revisionsprogram generellt kommer att användas och möjliggöra en noggrannare dokumentation. Han medger att dokumentationen bör förbättras.

RN gör följande bedömning

En revisor skall enligt god revisionssed planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sin granskning.

Den dokumentation som RN tagit del av är synnerligen knapphändig. Av denna kan inte bedömas vilken granskning som utförts, omfattningen av denna eller vilka åtgärder som vidtagits med anledning av granskningens resultat. Någon kompletterande dokumentation av den granskning A-son på RN:s frågor uppger sig ha utfört har inte företetts. A-sons dokumentation uppfyller således inte de krav som ställs på revisionsdokumentation enligt RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1 10 §).

## **RN:s sammanfattande bedömning**

Genom sitt sätt att organisera sina revisionsuppdrag har A-son systematiskt överträtt aktiebolagslagens jävsregler.

A-son har genom att vara vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar bokföringen åt hans revisionsklienter äventyrat sitt oberoende som revisor.

I de revisioner som RN tagit del av har A-sons revisionsinsatser i flertalet fall varit mycket bristfälliga. Han har inte dokumenterat sin granskning enligt gällande föreskrifter. A-son har tidigare (november 1996) meddelats varning för bristfällig revisionsinsats i ett aktiebolag vari inträffat omfattande mervärdesskattebedrägerier. De revisionsuppdrag RN nu granskat har samtliga genomförts efter det att denna varning meddelats honom.

RN:s utredning visar att A-son i hög grad och i flera grundläggande avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som framkommit måste sammantagna anses som synnerligen försvårande. Härtill kommer att A-son redan år 1996 meddelats varning för bristfällig revision.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens 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 handläggning har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt revisionsdirektören Eva Haage, föredragande.