

LR: dom 2002-09-12, mål nr 15949-01

D 2/01

Godkände revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn. Vad som därvid framkommit har föranlett RN att öppna ett disciplinärende, dnr 1999-740. Vid behandling av en ansökan från A-son om fortsatt godkännande som revisor har Skattemyndigheten i X-stad inkommit med ett remissyttrande. Med anledning av uppgifter i detta yttrande har RN öppnat ytterligare ett disciplinärende, dnr 2000-657.

Dnr 1999-740

Genom systematisk och uppsökande tillsyn informerar sig RN om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. A-son 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 två aktiebolag, här kallade måleribolaget och husvagnsbolaget. De överväganden som föranlett RN att öppna ett disciplinärende har sammanfattats i en promemoria, över vilken A-son har yttrat sig. Av promemorian framgår följande.

A-son bedriver sin revisionsverksamhet i Z AB. Han äger samtliga aktier i bolaget. I juni 1998 hade han ca 230 aktiva revisionsuppdrag. Vid denna tid skötte två redovisningsbyråer, i vilka A-son var vald revisor, bokföringen åt 74 respektive 35 av hans revisionsklienter. Han frånträdde revisionsuppdragen i redovisningsbyråerna sedan RN i juli 1999 påtalat förhållandet.

RN har granskat A-sons dokumentation av revisionsarbetet i de två ovan nämnda aktiebolagen avseende räkenskapsåret 1997/98. Måleribolaget hade detta räkenskapsår en omsättning om 2 mkr och en balansomslutning om 775 000 kr. A-son har lämnat en ren revisionsberättelse. Granskningsdokumentationen består huvudsakligen av ifyllda checklistor med ja- respektive nej-markeringar samt bokslutsbilagor med noteringen "slutsats: u. a." (dvs. utan anmärkning). De granskningsåtgärder på vilka A-son grundat sina ställningstaganden framgår i allmänhet inte. Beträffande exempelvis posten Pågående arbeten, som utgjorde 15 procent av måleribolagets balansomslutning, består dokumentationen av en bokslutsbilaga varav framgår sammanlagda materialkostnader och arbetskostnader. På bilagan har A-son noterat "*Fakturakopior granskade vad avser gränsdragning. Slutsats u. a.*". Någon närmare beskrivning av denna gransknings omfattning finns inte.

Husvagnsbolaget hade räkenskapsåret 1997/98 en omsättning om 16 mkr och en balansomslutning om 3 mkr. A-son har lämnat en ren revisionsberättelse. Bolagets verksamhet bestod i försäljning och service av husvagnar. Varulagret motsvarade 82 procent av balansomslutningen och bestod huvudsakligen av begagnade husvagnar. I dokumentationen finns en sammanfattande bokslutsbilaga med ett inventeringsintyg samt viss specifikation av lagret. På bilagan har A-son noterat "*Existens tillbehör Ja, Existens/tillh. vagnar Ja, Fullständighet Ja, Värdering Ja, Slutsats u. a.*". Hur granskningen har gått till framgår inte. På en annan checklista har A-son noterat "ja" vid frågan "*Betalas skatter och avgifter?*". Hur han kommit till denna slutsats framgår inte. Det framgår inte heller av dokumentationen om någon granskning av resultaträkningen skett eller om ställda panter och ansvarsförbindelser har

granskats. Av dokumentationen kan utläsas att viss avrapportering av granskningen skett till klienten men inte vad rapporteringen omfattat.

A-son har anfört bland annat följande. Det är vanligt förekommande att revisorer är valda revisorer i både redovisningsbyråer och deras klientföretag. Han anser inte att han äventyrat sitt oberoende genom att vara vald revisor i de två aktuella redovisningsbyråerna. – Måleribolaget och husvagnsbolaget var två välskötta företag, vars redovisning handhades av välrenommerade redovisningsbyråer. Hans granskning har därför inte utmynnats i så många anmärkningar och iakttagelser. Eftersom resultatet av granskningen inte avvek från vad som förväntades har han noterat slutsatsen ”utan anmärkning” och inte funnit anledning att utveckla detta närmare. Samtliga slutsatser bygger på genomförd granskning även om det utan förklaringar kan vara svårt för utomstående att förstå av hans dokumentation vari granskningen bestått. Genom att revidera ett flertal klienter, vars redovisning sköts av samma redovisningsbyrå, får han en allmän bild av redovisningsbyråns arbete. Iakttagelser från granskningen i ett klientbolag kan därför ligga till grund för hans slutsatser i ett annat bolag. För att på ett riktigt sätt kunna bedöma hans revisionsinsatser i ett visst bolag krävs enligt A-son att RN tar del av dokumentationen för samtliga revisionsklienter, vars redovisning sköts av den redovisningsbyrå som bolaget i fråga anlitar. Med anledning av att han tidigare kritiserats för bristande dokumentation har han på senare tid arbetat för att förbättra sina dokumentationsrutiner. – I fråga om pågående arbeten i måleribolaget hade rutinerna för redovisning granskats under föregående år. Med beaktande av vad som framkom då och med kännedom om entreprenadredovisningen i andra bolag som anlitar samma redovisningsbyrå bedömde han risken för fel som låg och granskade inte rutinerna under aktuellt år. – På fråga vilken granskning han utfört avseende skatter och avgifter i husvagnsbolaget har A-son först svarat att han för aktuellt räkenskapsår bedömt att någon granskning inte behövde göras, eftersom avstämningslistor upprättade av redovisningsbyrån följts upp föregående år utan större avvikelser. Senare har han uppgett att han kontrollerat uppbördsredovisningarna samt kontrollerat om skatter betalats i rätt tid och bedömt differenser i redovisningen med utgångspunkt från det underlag som redovisningsbyrån tagit fram. Han noterade att husvagnsbolaget vid ett uppbördstillfälle inte betalat skatter i rätt tid samt att vissa differenser fanns. Han har inte granskat huruvida redovisningsbyrån fört in rätt uppgifter i sina sammanställningar, eftersom risken för fel bedömdes som mycket liten. Bolagets lager bestod huvudsakligen av husvagnar. Han har jämfört lagerkort för samtliga husvagnar i lagret med lagerlistan och därvid bedömt att lagret var rätt redovisat. Vidare har han granskat kontrakt och anser sig därmed ha kunnat bedöma om bolaget hanterat husvagnarna korrekt. Husvagnarna skulle enligt A-son enkelt kunna kontrolleras mot bilregistret. Med hänsyn till erfarenhet från inventering tidigare år och möjligheten att i efterhand följa upp försäljningar bedömde han att det inte var nödvändigt att närvara vid inventering varje år. Han deltog inte vid inventeringen avseende det nu aktuella räkenskapsåret.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal disciplinärenden sedan våren 1999 uttalat att detta förtroende kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. Då RN:s granskning inleddes var A-son vald revisor i två redovisningsbyråer som skötte redovisningen åt 74 respektive 35 av hans revisionsklienter. Detta förhållande har, i enlighet med vad som ovan sagts, utgjort en sådan omständighet som kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet.

Av 10–14 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering framgår vilka

krav som ställs på en revisors granskningsdokumentation. Av dokumentationen skall framgå de väsentlighets- och riskbedömningar och den planering som har legat till grund för granskningen, omfattningen av den granskning som har genomförts, de iakttagelser som har gjorts, de slutsatser som har dragits samt de åtgärder som har vidtagits. Underlåtenhet av en revisor att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sina granskningsåtgärder bedöms som allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av revisionsarbetet i efterhand. A-sons dokumentation av granskningen i måleribolaget och husvagnsbolaget består i stor utsträckning av checklistor med ja- respektive nej-markeringar och av bokslutsbilagor. Granskningsnoteringarna är mycket knapphändiga och utvisar i de flesta fall varken omfattningen av A-sons granskning eller hans tillvägagångssätt. Enligt A-son borde RN, för att kunna göra en tillfredsställande bedömning av hans revisionsinsatser i ett visst bolag, ta del av dokumentationen för samtliga revisionsklienter, vars redovisning sköts av en och samma redovisningsbyrå. RN finner detta uttalande anmärkningsvärt. De iakttagelser och bedömningar som ligger till grund för en revisors ställningstagande i ett visst revisionsuppdrag måste självfallet kunna utläsas av dokumentationen avseende uppdraget i fråga. På samma sätt måste iakttagelser från tidigare års granskning, i de fall dessa ligger till grund för slutsatser vid påföljande års revision, framgå av dokumentationen för sistnämnda år. Sammanfattningsvis finner RN att A-son i båda de granskade revisionsuppdragen i hög grad har underlåtit att dokumentera sitt revisionsarbete på föreskrivet sätt.

I måleribolaget utgjorde posten pågående arbeten 15 procent av balansomslutningen. A-son uppger att han inte granskat bolagets rutiner för redovisning av pågående arbeten eftersom han inte funnit något att anmärka på vid en sådan granskning föregående år. Eftersom redovisningen av pågående arbeten är en central rutin i ett entreprenadföretag borde A-son även det aktuella året ha förvärvat sig om att denna rutin fungerade tillfredsställande, exempelvis genom att kontrollera utifrån ett mindre stickprov att bolagets resultatavräkning skett på ett riktigt sätt.

Beträffande skatter och avgifter i husvagnsbolaget har A-son inledningsvis uppgett att han inte företagit någon granskning eftersom viss uppföljning gjorts föregående år utan att några större avvikelser påträffats. Han har sedermera gjort gällande att han granskat uppbördsredovisningen och följt upp att betalning skett med utgångspunkt från en sammanställning som den av husvagnsbolaget anlidade redovisningsbyrån upprättat. Huruvida denna sammanställning överensstämde med bokföringen har han inte kontrollerat utan helt förlitat sig på redovisningsbyrån. Även med beaktande av de kontrollåtgärder han i efterhand uppger sig ha vidtagit anser RN att A-son inte haft tillräckligt underlag för att bedöma om bolaget fullgjort sina förpliktelser i fråga om skatter och avgifter.

Husvagnsbolagets varulager motsvarade 82 procent av balansomslutningen och bestod i huvudsak av husvagnar. Beträffande en så väsentlig tillgångspost måste en revisor göra en egen, självständig kontroll av såväl postens existens som dess värde. A-son uppger att han vid den aktuella revisionen granskat lagret i husvagnsbolaget genom att jämföra lagerkort med uppgifter i en lagerlista samt att han granskat fem kontrakt avseende försäljning av husvagnar. Det har emellertid inte framkommit att kontraktsgranskningen skulle ha varit inriktad på lagrets prissättning. Han har inte genom fysisk inventering förvärvat sig om att husvagnarna verkligen existerade och fanns i bolagets ägo. Han säger sig ha deltagit vid inventering tidigare år men har inte angett när. I yttrande till RN har han påpekat att husvagnarnas registreringsnummer kunnat kontrolleras mot bilregistret, men det har inte framkommit att han skulle ha utfört någon sådan kontroll. Sammantaget finner RN att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina till RN i efterhand lämnade uppgifter gjort sannolikt att han haft grund för att godta denna väsentliga tillgångspost.

Av skattemyndighetens remissyttrande med bilagor framgår bland annat följande. Vid skatterevision i Z AB avseende räkenskapsåret den 1 maj 1996–30 april 1997 har det framkommit att utförda revisionsuppdrag och andra uppdrag till ett värde av 345 000 kr, vilka slutförts under det aktuella räkenskapsåret, inte fakturerats förrän under påföljande räkenskapsår och inte heller tagits upp som tillgång i revisionsbyråns bokslut den 30 april 1997. I de flesta fallen har reviderad årsredovisning för revisionsklienterna inkommit till Patent- och registreringsverket under månaderna närmast före den 30 april 1997 medan vissa fall avser tjänster som utförts flera år tidigare. Exempelvis har revisionstjänster som utförts i två aktiebolag under tiden februari 1993–november 1996 respektive november 1994–juni 1996 fakturerats först i oktober 1998. Skattemyndigheten har även påpekat att A-son haft stora delar av sin klientstock gemensam med sex redovisningsbyråer samtidigt som han varit vald revisor i dessa byråer. Två av byråerna är desamma som berörts i ovanstående ärende, dnr 1999-740.

A-son har uppgett följande. Viss fördröjning i faktureringen har skett eftersom arbetsbelastningen vid revisionsbyrån var särskilt hög under månaderna mars och april. Revisionsarbetet kan inte anses avslutat genom undertecknandet av revisionsberättelsen eftersom det därefter följer ytterligare arbetsmoment som dokumentation och arkivering samt i vissa fall närvaro på bolagsstämma. Ibland har fakturering blivit fördröjd till följd av tvister med klienter om arvodenas storlek. I de två ovan nämnda fallen har långvariga diskussioner med klienterna förevarit. Han har därvid valt att fakturera först efter det att överenskommelse nåtts. Beträffande det ena fallet har A-son framhållit att företagsledaren var aktiv inom en företagarförening på en mindre ort inom hans eget verksamhetsområde och att denne i det sammanhanget skulle kunna framställa honom som ”dyr och oersonlig”, vilket allvarligt skulle ha påverkat hans möjligheter att verka på den lokala marknaden. – I fråga om revisionsuppdragen i redovisningsbyråer har A-son uppgett att de sex byråerna utför redovisning åt 170 av hans revisionsklienter samt att han avgått som revisor i de aktuella byråerna. I övrigt har han hänvisat till vad han anfört i samma fråga i ärende 1999-740.

RN gör följande bedömning.

Enligt 4 § i den fram till den 1 januari 2000 gällande bokföringslagen (1976:125) skall i bokföringen som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek. Inför bokslut skall bokföringen dessutom tillföras fordringsposter och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. Enligt 8 § samma lag skall fordringar och skulder bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan motsvarande handling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Motsvarande regler återfinns nu i 5 kap. 1–3 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokföringsnämnden har i ett uttalande, BFN U 90:2, angett att frågan när faktura bort föreligga enligt god affärssed skall bestämmas av praxis i branschen. I uttalandet sägs även att faktureringsstidpunkten saknar betydelse i bokslutssammanhang, eftersom fordringsposter och skuldposter då måste tillföras huvudboken även i de fall fakturering inte skett.

Skattemässigt gällde vid aktuell tidpunkt, i april 1997, enligt 24 § i den då gällande kommunalskattelagen (1928:370) att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Från regeln att bokföringen inför bokslut skall tillföras de fordringsposter och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som skall tillhöra räkenskapsåret görs i anvisningspunkt 3 till nämnda lagrum ett undantag, på så sätt att pågående arbeten på löpande räkning i konsultrörelse inte behöver tas upp som tillgång. Motsvarande regler återfinns nu i 14 kap. 2 § och 17 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229). I fråga om när ett revisionsuppdrag i detta avseende skall anses pågående respektive avslutat har FAR och Svenska Revisorsamfundet (SRS) yttrat sig i samband med den aktuella lagstiftningens tillkomst. Organisationerna ansåg att ett revisionsuppdrag är avslutat i och med att

revisionsberättelse avges och att vinstavräkning då bör ske, prop. 1980/81: 68, bilaga 3, sid. 101 ff.

Det nedlagda arbete som nu är i fråga avser i samtliga fall utom ett revisionsinsatser för vilka revisionsberättelse lämnats under april månad 1997 eller tidigare. I likhet med vad revisorsorganisationerna uttalat anser RN att revisionsarbete skall anses avslutat då revisionsberättelse lämnats. Detta gäller även om visst arbete i form av arkivering och liknande kan återstå. RN anser att i vart fall de revisioner som avslutats någon månad före bokslutsdagen i Z AB den 30 april 1997 borde ha fakturerats av byrån och således, i den mån de alltjämt varit obetalda på bokslutsdagen, redovisats som fordringar i dess bokslut. Övriga avslutade arbeten borde ha redovisats i bokslutet som upplupna intäkter. Vad A-son anfört om arvodestvister föranleder ingen annan bedömning. Om det i något enskilt fall framstått som osäkert huruvida fordran skulle komma att betalas borde detta istället ha beaktats vid bedömning av fordrans värde i bokslutet. RN finner att A-son, som företrädare för Z AB, i nu aktuella avseenden inte har följt god redovisningssed och gällande skattebestämmelser.

Vidare finner RN att A-sons oro för att företrädaren för en av hans revisionsklienter genom sitt engagemang i en företagarförening skulle kunna påverka A-sons möjligheter att verka på den lokala marknaden inger betänkligheter i fråga om A-sons oberoende i förhållande till denna klient.

Vad slutligen gäller RN:s bedömning av det förhållandet att A-son haft större delen av sin klientstock gemensam med ett antal redovisningsbyråer i vilka han varit vald revisor hänvisar RN till det ställningstagande som redovisats i föregående ärende.

RN:s sammanfattande bedömning

Genom att vara vald revisor i ett antal redovisningsbyråer samtidigt som dessa byråer ombesörjt redovisningen åt flertalet av hans revisionsklienter har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor. Vidare har han vid sina revisioner i husvagnsbolaget och måleribolaget bristfälligt granskat väsentliga balansposter samt underlåtit att på ett tillfredsställande sätt dokumentera sina kontroller. Slutligen har A-son i sin egen verksamhet underlåtit att redovisa fordringar avseende nedlagt men inte fakturerat arbete till ett betydande värde. A-son har sammantaget i hög grad och i ett flertal avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Kommerskollegium, som tidigare var tillsynsmyndighet för kvalificerade revisorer, har den 23 maj 1989 kritiserat A-son för bland annat bristfällig dokumentation, dnr 1988-747. Den 20 januari 1994 meddelade Kommerskollegium A-son varning på grund av att han utfört en felaktig skatteberäkning åt en klient, orsakat klienten skada genom att fördröja hanteringen av dennes skadeståndsanspråk samt utfört visst uppdrag åt en annan klient efter alltför långt dröjsmål, dnr 1992-148 och 1992-237. Den 26 februari 1998 meddelade RN A-son varning på grund av ett i hög grad bristfälligt utfört och dokumenterat revisionsuppdrag, dnr 1994-807. Bland annat mot bakgrund av Kommerskollegiets tidigare kritik från 1989 fann RN anledning att ifrågasätta A-sons lämplighet som revisor men lät påföljden stanna vid en varning. Det kan konstateras att de ovan nämnda disciplinbesluten meddelades innan A-son genomförde de revisioner som nu varit föremål för RN:s granskning.

Vad som framkommit i nu aktuella ärenden ger, tillsammans med de brister som legat till grund för tidigare kritik, anledning för RN att återigen ifrågasätta A-sons lämplighet att verka som revisor. RN har därför allvarligt övervägt att upphäva A-sons godkännande som revisor men låter den disciplinära åtgärden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket samma lag åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Vilhelm Andersson, Arne Bækkevold, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt byrådirektören Björn Fredljung, föredragande.