

Ärendet överklagat men avskrivet av LR efter A-sons återkallelse, LR:s mål nr 4490-03E

D 4/03

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i exportbolaget (räkenskapsåret 2000), TV-bolaget (räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31) samt kabelbolaget och kakelbolaget (de båda senare avseende räkenskapsåret 2001).

Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son yttrat sig.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om discipliningripande 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 såvitt bedömningen avser tid före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 169 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), som han äger tillsammans med ytterligare en auktoriserad revisor. Elva personer är verksamma i revisionsbyrån. Av A-sons 169 revisionsuppdrag är 51 stycken s.k. kombinerade uppdrag, dvs. revisionsbyrån har i uppdrag att upprätta revisionsklienternas bokslut och årsredovisning. RN har tagit del av en pärm med handlingar avseende byråns interna rutiner och kvalitetskontroll. Under ett avsnitt benämnt Byrårutiner – Revision sägs bl.a. att ett revisionsteam består av vald revisor, granskningsledare och assistent. Den sistnämnde granskar enligt granskningsprogram samt dokumenterar slutsatser och arkiverar material. ”I mindre företag kan assistenten även biträda vid upprättande av bokslut.” ”Bokföringsorder som upprättas av revisorsassistent under granskning ska alltid godkännas och signeras av redovisningsansvarig hos klienten.”

Vad först gäller exportbolaget har A-son, på RN:s förfrågan, uppgett att bokföringsorder avseende bokslutsdispositioner samt bolagets årsredovisning per den 31 december 2000 upprättats av hans revisionsmedarbetare. Också vad gäller TV-bolaget har A-son bekräftat att en revisionsmedarbetare upprättat bokföringsorder per den 31 augusti 2001 samt årsredovisning för år 2000/01. A-son har på RN:s fråga medgett att han, för räkenskapsåret 2001, själv upprättat bokföringsorder och årsredovisning åt såväl kabelbolaget som kakelbolaget. A-son har generellt, vad gäller revisionsmedarbetarnas arbetsuppgifter, bekräftat att dessa – beträffande 46 av hans revisionsuppdrag – på ett och samma uppdrag är hans revisionsmedarbetare och dessutom upprättar bokföringsorder, bokslut och årsredovisningar. A-son upprättar själv bokföringsorder,

bokslut och årsredovisningar åt fem av sina revisionsklienter. Han har tillagt att ”av kostnadsskäl kan det vara svårt att ha flera medarbetare på samma uppdrag.”

A-son är sedan år 1990 vald revisor i en revisionsbyrå (aktiebolag) i vilken den andre delägaren i X sedan år 1988 varit styrelsesuppleant. Ägaren till och styrelseledamoten i denna andra revisionsbyrå har, sedan år 1988, i sin tur varit styrelsesuppleant i X men har avgått från detta uppdrag efter det att RN initierat SUT-ärendet. Även delägaren i X har numera lämnat sitt suppleantuppdrag. Enligt A-son har styrelsesuppleanterna inte deltagit i respektive bolags verksamhet.

RN gör följande bedömning.

Begreppet bokföring innefattar löpande bokföring (grund- och huvudbokföring) samt andra åtgärder som t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning. Enligt 10 kap. 16 och 17 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor och en revisor får inte som biträde vid revisionen anlita en sådan person. Vid RN:s dokumentationsgenomgång samt av A-sons uppgifter har framkommit att han i 46 av sina revisionsuppdrag anlitar medarbetare som även upprättar bokföringsorder, bokslut och årsredovisningar åt revisionsklienterna. Åt fem av sina revisionsklienter upprättar A-son själv dessa handlingar. A-son har således beträffande många av sina revisionsuppdrag organiserat sitt arbete så att han kommit att bryta mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen.

En revisor skall utföra sina uppdrag enligt god revisorssed. En förutsättning för att detta skall vara möjligt är att revisorn intar en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. Av 14 § i 1995 års revisorslag framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § i den nya revisorslagen skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Det förhållandet att A-son varit vald revisor i ett aktiebolag, i vilket den andre delägaren i X samtidigt varit styrelsesuppleant, har kunnat rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet enligt 14 § i 1995 års revisorslag. Detsamma gäller det förhållandet att ägaren till och styrelseledamoten i A-sons revisionsklient innehaft uppdrag som styrelsesuppleant i revisionsbyrån. Ifrågavarande förhållanden, som förelegat såväl före som efter ikraftträdandet av den nya revisorslagstiftningen den 1 januari 2002, får anses förtroenderubbande även enligt 21 § i den nya revisorslagen. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelegat sådana särskilda omständigheter eller vidtagits sådana åtgärder att det inte funnits anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet. A-son har således åsidosatt gällande regler om oberoende enligt såväl 1995 års revisorslag som den nya revisorslagen. Det förhållandet att styrelsesuppleanterna inte aktivt deltagit i respektive bolags verksamhet medför inte annan bedömning. Inte heller påverkas bedömningen av att styrelsesuppleanterna numera lämnat suppleantuppdragen.

A-sons revisionsarbete

Exportbolaget

Bolaget, som bedriver exportförsäljning av bl.a. kontorsmateriel, hade år 2000 en omsättning om 27,8 mnkr och en balansomslutning om 14,1 mnkr. A-son avgav i maj 2001 en ren

revisionsberättelse för år 2000. Av de handlingar som tillställts RN framgår att exportbolaget i januari 2000 lånade ut 125 000 kr till ett kommanditbolag, i vilket exportbolagets styrelseledamot var delägare tillsammans med exportbolaget, och att motsvarande belopp samma dag lånades ut från kommanditbolaget till styrelseledamoten. Beloppet återbetalades till exportbolaget, via kommanditbolaget, i december 2000. A-son har i sin dokumentation bl.a. antecknat: "Obs! Förbjudna lån" samt beträffande kommanditbolaget: "Finns ingen rörelse i bolaget". Också av en resultatrapport för kommanditbolaget avseende år 2000 framgår att bolaget inte bedrev någon rörelse.

A-son har anfört att lånet var reglerat per balansdagen samt tillagt att avsikten var att kommanditbolaget skulle driva verksamhet och att "avräkningskontot får anses vara kommersiellt". På RN:s fråga har A-son uppgett att kommanditbolaget fortfarande inte bedriver någon verksamhet. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son ändrat sin tidigare förklaring, och hävdade att han "vid en sammantagen analys" inte kunnat finna att lånet strider mot låneförbudet. Enligt A-son hade styrelseledamoten motkrav på exportbolaget som översteg det aktuella beloppet. A-son har inte till RN insänt handlingar som styrker detta påstående.

RN gör följande bedömning.

I 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) stadgas förbud för ett bolag att lämna penninglån till vissa fysiska och juridiska personer med nära anknytning till bolaget. Hit hör bl.a. aktieägare, styrelseledamot och verkställande direktör samt juridisk person över vars verksamhet nämnda fysiska personer har ett bestämmande inflytande. Av 10 kap. 10 § samma lag framgår att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen om styrelseledamot eller verkställande direktör handlat i strid med denna lag. RN har i tidigare avgöranden uttalat att revisorn skall anmärka i revisionsberättelsen på överträdelse av låneförbudsbestämmelserna i aktiebolagslagen även om lånet återbetalats före räkenskapsårets utgång. I ärendet har framkommit att ett av exportbolagets styrelseledamot delägt kommanditbolag i januari 2000 lånat 125 000 kr av exportbolaget och att motsvarande belopp samma dag lånats vidare från kommanditbolaget till styrelseledamoten. Återbetalning hade skett i december samma år från styrelseledamoten till kommanditbolaget och vidare till exportbolaget. A-son har i sin dokumentation för år 2000 antecknat att förbjudet lån förelåg. Den uppgift han i efterhand lämnat till RN att det inte var fråga om förbjudet lån eftersom styrelseledamoten hade motkrav har inte verifierats med någon dokumentation varför RN vid sin bedömning nedan bortser från detta tillägg.

I 12 kap. 7 § aktiebolagslagen stadgas undantag från låneförbudet för speciella situationer, bl.a. för vissa kommersiella lån. Sådana lån är tillåtna om 1) låntagaren driver rörelse, 2) lånet är avsett uteslutande för låntagarens rörelse och 3) lånet betingas av affärsmässiga skäl. Som exempel på affärsmässigt betingade lån har i litteraturen¹ nämnts lån som lämnas till leverantör för tryggnad av råvaruförsörjning. I det här aktuella fallet har inte framkommit något som tyder på att undantagsregeln varit tillämplig. Lånet från exportbolaget har således utgjort ett förbjudet lån. Genom att inte anmärka på detta i sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

TV-bolaget, kabelbolaget och kakelbolaget

¹ Andersson/Johansson/Skoog, Aktiebolagslagen En kommentar, s. 12:50, Supplement 1, mars 2002.

TV-bolaget bedriver försäljning och service av radio och tv. Räkenskapsåret 2000/01 uppgick omsättningen till 10,6 mnkr och balansomslutningen till 3,3 mnkr. Bolagets varulager var i årsredovisningen upptaget till 1,5 mnkr (45 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av A-sons dokumentation har posten varulager granskats genom pris- och periodiseringskontroller samt genom analys av ålder, bruttovinst och omsättningshastighet. A-son har anfört att bolaget har ett väl inarbetat lagersystem och att han "gått igenom varulagret i samband med bokslutsarbetet". Enligt A-son hade han, när han undertecknade sin revisionsberättelse för år 2000/01, inte någon gång deltagit vid inventering av lagret.

Kabelbolaget, som bedriver produktion av och handel med kablar, hade år 2001 en omsättning om 8,4 mnkr och en balansomslutning om 4,5 mnkr. Posten varulager redovisades till 2,7 mnkr (59 procent av balansomslutningen). Den enda dokumentation som tillställts RN beträffande denna post utgörs av en lagerlista samt en checklista på vilken A-son antecknat att bolagets styrelseledamot genomfört inventering och att inventeringsinstruktion saknades. Övriga punkter på checklistan har kommentaren U.a. (utan anmärkning). Hur A-son kommit fram till dessa slutsatser framgår inte. A-son har anfört att bolaget har god intern kontroll över varulagret och att bruttovinsten varit stabil under åren. Han säger sig ha haft muntlig genomgång av lagerlistor med styrelseledamoten och ansåg sig kunna godta lagrets existens och värde efter dessa samtal. A-son har på RN:s fråga uppgett att han inte någon gång deltagit vid inventering av varulagret.

Kakelbolaget bedriver handel med bl.a. kakel. Omsättningen uppgick år 2001 till 26,2 mnkr och balansomslutningen till 12 mnkr. Bolagets varulager var redovisat till 4,8 mnkr (40 procent av balansomslutningen). A-sons enda dokumentation beträffande posten utgörs av en checklista på vilken han antecknat "noggrann inventering". Övriga punkter på checklistan avseende varulagret har kommentarerna Ja, U.a. eller ET. Vilken grund han hade för dessa slutsatser framgår inte. A-son har uppgett att bolaget har en god intern kontroll av varulagret och att inventeringar sker löpande under året. Enligt A-son har han inte heller i detta bolag någon gång deltagit vid inventering av lagret.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet beträffande samtliga tre här aktuella bolag anfört att han anser att en god intern kontroll vid lagerhantering och lagerredovisning är väl så bra som att vid bokslutstillfället delta vid den fysiska inventeringen. Hur A-son verifierat att bolagen har en god intern kontroll har han inte förklarat. Avslutningsvis har han tillagt att det ofta är praktiskt ogenomförbart att delta vid inventeringen "då våra klienter till övervägande del har kalenderår".

RN gör följande bedömning.

Varulagret var aktuella räkenskapsår den viktigaste tillgångsposten i de tre förevarande bolagen. A-son har därför haft anledning att ägna varulagret särskild uppmärksamhet vid revisionen. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgångarna existerar och att de tillhör det reviderade företaget. Revisorn bör i första hand delta vid lagerinventering per balansdagen eller vid kontrollinventeringar under löpande år och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljning av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till balansdagen. I sådana fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser efter balansdagen bedöma lagrets existens och värde per balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp hur lagerinventeringen skett, vilka instruktioner som funnits och vilka som deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att han tidigare år har prövat rutinerna för lagerredovisning och bedömt dessa vara godtagbara. Såvitt framgår av A-sons uppgifter har han, beträff-

fande de tre bolagen, varken deltagit vid lagerinventering eller gjort en egen uppföljning av lagret. Han har inte heller tidigare år deltagit vid någon lagerinventering. RN konstaterar att varken A-sons dokumentation eller hans kompletterande uppgifter verifierar att han – beträffande något av de tre bolagen – skulle ha haft tillräckligt underlag för att bedöma respektive varulagers existens och värde.

Dokumentation

Den dokumentation som A-son insänt till RN beträffande exportbolaget består förutom av årsredovisning och revisionsberättelse endast av bokslutshandlingar samt ett dokument benämnt Planering Bokslutsrevision med kortfattade noteringar. Den dokumentation som tillställts RN beträffande de tre övriga bolagen består i huvudsak av checklistor med kortfattade kommentarer, Ja, Nej, U.a. (utan anmärkning) samt ET (ej tillämpligt). Beträffande flertalet resultat- och balansposter kan av dessa anteckningar inte utläsas vare sig omfattning eller inriktning av eventuella revisionsåtgärder.

I fråga om sin dokumentation har A-son beträffande exportbolaget och TV-bolaget anfört att hans medarbetare sammanställt ”en omfattande dokumentation”. Vad gäller kabelbolaget och kakelbolaget har A-son förklarat avsaknaden av dokumentation med att han ”aktivt deltagit i bokslutsarbetet. I samband därmed har jag kontrollerat de olika balans- och resultatposterna.”

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. Generellt gäller att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas vare sig inriktning eller omfattning av eventuella revisionsinsatser beträffande väsentliga resultat- och balansposter. Att som A-son hänvisa till att dokumentation inte upprättats eftersom han ”aktivt deltagit i bokslutsarbetet” visar att han inte förstått sin roll som revisor. A-sons svar tyder på allvarliga brister i hans revisionsarbete.

RN:s sammanfattande bedömning

Genom att i många av sina revisionsuppdrag organisera sitt arbete så att bokslutsupprättare och revisionsmedarbetare är en och samma person och att i ytterligare några revisionsuppdrag själv upprätta bokslut och årsredovisningar åt sina revisionsklienter har A-son i betydande omfattning allvarligt brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen. Vidare har A-son åsidosatt gällande regler om oberoende genom att vara vald revisor i ett bolag i vilket revisionsbyråns andre delägare varit styrelsesuppleant och bolagets styrelseledamot varit styrelsesuppleant i revisionsbyrån.

I de revisioner som RN tagit del av har A-sons revisionsinsatser varit mycket bristfälliga. Vidare har A-son underlåtit att i en revisionsberättelse anmärka på förekomsten av ett förbjudet lån. Hans revisionsdokumentation är undermålig.

Sammanfattningsvis finner RN, mot bakgrund av de konstaterade allvarliga bristerna, att A-sons lämplighet att utöva revisorsyrket starkt kan ifrågasättas. RN har därför övervägt att upphäva A-sons auktorisation som revisor men låter påföljden stanna vid en varning jämte åläggande att till staten erlägga straffavgift. RN noterar att A-son genom beslut av RN den 17 april 2002 (dnr 1999-442) meddelats varning för att han inte gjort troligt att han ett visst räkenskapsår skulle ha utfört någon egentlig revision av ett taxibolags intäkts- och löneredovisning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning. Med stöd av 22 § fjärde stycket lagen om

revisorer och 32 § fjärde stycket revisorslagen åläggs A-son att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor.

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyqvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.