

Överklagat, målet avskrivet i LR efter återkallelse

D 16/04

Dåvarande Skattemyndigheten i W-stad har inkommit till Revisorsnämnden (RN) med en underrättelse rörande godkände revisorn A-son.

Bakgrund

Enligt skattemyndighetens uppfattning har A-son vid revisionen av ett aktiebolag brustit i sin yrkesutövning genom att den 7 februari 2001 avge en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1998–1999 trots att förhållandena var sådana att anmärkning bort ske. RN har förelagt A-son att yttra sig över underrättelsen.

A-son har förklarat att han i februari 2001 åtog sig uppdraget som bolagets revisor men att han aldrig utfört någon revision och att hans namnteckning förfalskats i den av skattemyndigheten ingivna revisionsberättelsen. A-son har efter att ha erhållit RN:s föreläggande polisanmält händelsen. Han var vid den tiden inte längre revisor i bolaget.

A-son uppgav vidare att han får en del av sina revisionsuppdrag genom olika redovisningskonsulter. Detta går i regel till på så sätt att konsulten kontaktar A-son per fax eller telefon och ger honom bolagets namn och organisationsnummer varefter A-son skickar en uppdragsbekräftelse till PRV. A-son brukar ett par gånger per år gå igenom de listor han får från PRV över sina revisionsuppdrag. I de fall han inte erhåller några handlingar från bolagen inom rimlig tid avsäger han sig uppdragen. Så skedde t.ex. i det av skattemyndigheten ifrågasatta uppdraget där han meddelade PRV sitt utträde den 3 oktober 2001. Han har nu uppmärksammat att detta av någon anledning inte har kommit att registreras. Han har därför gett in en ny begäran till PRV om att bli avregistrerad som revisor i bolaget.

I ett tidigare disciplinärende (dnr 2000-217) har A-son uppgett att han ofta ”hamnar som revisor i olika bolag” trots att han inte åtagit sig uppdragen. Även i det ärendet hävdade A-son att hans namnteckning förfalskats på de handlingar han förelagts att yttra sig över. RN avskrev ärendet utan att vidta ytterligare utredningsåtgärder.

RN:s frågor

Mot ovan angiven bakgrund har RN förelagt A-son att lämna en närmare redogörelse för vilka kontakter han haft med bolaget i det av skattemyndigheten ifrågasatta revisionsuppdraget. RN har även ställt ett antal generella frågor till honom om vilka rutiner han tillämpar i samband med att han åtar och avsäger sig uppdrag, t.ex. om vilken information han skaffar sig om klienterna och vilka åtgärder han vidtar för att förmå bolagens företrädare att inkomma med räkenskapshandlingar för revision innan han avsäger sig uppdragen.

RN har därutöver begärt att A-son skall ge in en förteckning över:

- samtliga bolag för vilka han från och med den 1 januari 2000 har av sagt sig revisionsuppdrag, som han accepterat, innan han avgett någon revisions-

berättelse, med angivande av under vilken tidsperiod respektive uppdragsförhållande varat samt av vilket skäl han frånträtt uppdraget samt

- samtliga bolag i vilka han från och med den 1 januari 2000 har låtit avregistrera sig som revisor hos PRV på grund av att han aldrig åtagit sig revisionsuppdraget, med angivande av när uppdraget registrerades, när han upptäckte att han var registrerad som revisor samt när avregistrering skedde.

A-son har inkommit med två listor över bolag där han varit vald, eller i vart fall registrerad, som revisor. I det följande benämns den första av dessa redogörelser, förteckningen över uppdrag som upphört i förtid, och den senare, förteckningen över okända bolag.

RN har, med anledning av vad som framgår av förteckningen över uppdrag som upphört i förtid, funnit skäl att ställa kompletterande frågor. A-sons lista omfattar 38 aktiebolag. Beträffande fler än hälften av dessa saknas information, eller har endast angetts ett årtal, i fråga om tidpunkten för A-sons tillträde som revisor. RN har därför förelagt A-son att precisera sina uppgifter och har även krävt detaljerad information om exempelvis vilka kontakter han haft med samtliga i förteckningen upptagna klienter och i vad mån dessa kontakter har dokumenterats.

Beträffande 26 av de 38 bolagen har A-son som skäl till sin förtida avgång uppgett att han inte erhållit något räkenskapsmaterial att revidera för det aktuella räkenskapsåret. RN har begärt att få ta del av all hans dokumentation för dessa bolag, dvs. i förekommande fall även dokumentation för tidigare räkenskapsår. Efter genomgång av de handlingar A-son inkommit med har RN ställt ytterligare frågor till honom om hans agerande i vissa av de aktuella uppdragen.

A-sons uppgifter

Av de yttranden och andra handlingar A-son gett in framgår bl.a. följande.

Det revisionsuppdrag som avses i skattemyndighetens underrättelse åtog han sig den 7 februari 2001. Han erhöll uppdraget genom en av de redovisningskonsulter som han samarbetat med. A-son har inte fått några handlingar rörande bolaget och vet inte vilka personer som företrädde detta. Han kontaktade efter en tid redovisningskonsulten som emellertid inte heller hade hört något från bolaget efter det att A-son valts till revisor. A-son beslutade sig då för att lämna uppdraget.

I den redogörelse som A-son gör gällande att han skickat till PRV den 3 oktober 2001 har han uppgett att bolagets företrädare aldrig kontaktat honom, att han saknar uppgift om bolagets adress och styrelse, att han inte erhållit några räkenskapshandlingar för revision och att han därför inte kan uttala sig om bolagets förvaltning och ekonomiska ställning.

I fråga om sina allmänna rutiner i samband med att han åtar och avsäger sig revisionsuppdrag har A-son förklarat att han normalt ber en ny klient att besöka honom på kontoret. I vissa fall tar han endast en telefonkontakt. Detta gäller särskilt för vilande bolag och bolag på annan ort. I samband med att uppdraget registreras hos PRV begär A-son att få kopior av registreringsbevis och bolagsordning samt aktuella adressuppgifter. Ibland får han dessa uppgifter, ibland inte. I de fall han erhållit uppdraget genom en redovisningskonsult brukar denne sköta de löpande kontakterna med bolaget. I många av dessa fall träffar A-son inte klienterna förrän de hämtar sitt reviderade material hos honom. Numera skickar han aldrig in sin uppdragsbekräftelse till PRV om han inte först får det material om bolaget som han begärt. Vad beträffar klienter som inte inkommer med räkenskapshandlingar så har A-son uppgett att han, när mer än sju månader förflutit efter räkenskapsårets utgång och bolaget påförts förseningsavgift av PRV, utgår från att styrelsen inte uppfyller sina skyldigheter. Via brev aviserar han då sin avgång såvida han inte

omgående får räkenskapsmaterialet översänt till sig. I de fall redovisningskonsulterna sköter bolagens löpande redovisning får han i regel av dessa information om "läget" och om vilka bolag som inte har hörts av.

Vad gäller RN:s begäran om en förteckning över uppdrag som upphört i förtid har A-son uppgett att han försökt sammanställa en sådan lista, men att han inte i samtliga fall med säkerhet kan ange tidpunkterna för uppdragets början och upphörande. Han har förklarat att han inte funnit stöd i lagstiftning som stadgar att man som revisor är skyldig att dokumentera uppdrag "som aldrig har gett eller kommer att generera en enda krona i intäkter". Efter att RN förelagt A-son att ange när han undertecknade uppdragsbekräftelserna för bolagen i förteckningen har han uppgett att han rensat ut en del material under år 2002 och att han därför endast för ett fåtal bolag har kvar uppdragsbekräftelser avseende tiden före år 2001. På frågorna om vad han skaffat sig för information om klienterna och om hans kontakter med bolagens företrädare har han bl.a. svarat att han under "tidigare skeden" inte fått någon omedelbar information om bolagen. Hans uppgifter om eventuella möten eller samtal med företrädare för bolagen är ytterst knapphändiga. I många fall har A-son överhuvudtaget inte redogjort för några sådana kontakter. I andra fall har han lämnat kortfattade upplysningar, t.ex. att han träffat företrädarna på sitt kontor och att "man skulle syssla med byggnation". A-son har uppgett att han inte har dokumenterat sina kontakter med företrädare för klientbolagen.

Beträffande den andra förteckningen, över okända bolag, har A-son förklarat att han inte har tillgång till all den information RN efterfrågat. Han kan t.ex. inte ange när han upptäckte att han var registrerad som revisor i de aktuella bolagen. Några gånger per år får A-son en lista från PRV över sina uppdrag och där återfinns alltid bolag vars namn är okända för honom. I regel har han upptäckt de okända bolagen efter mottagandet av PRV:s listor. Det kan emellertid ibland ha gått några månader innan han agerat. Till RN har han gett in kopior av ett antal ändringsbegränsningar från PRV över revisionsuppdrag som upphört i förtid. Av dessa handlingar kan utläsas att A-son vid fem tillfällen under en period från mars 2000 till november 2001 har avregistrerats i förtid som revisor i totalt ett nittiototal bolag. Enligt A-sons egna anteckningar på listorna skulle drygt femtio av dessa avgångar ha avsett för honom okända bolag.

Med anledning av RN:s begäran om att få ta del av all dokumentation beträffande de bolag där A-son av sagt sig revisionsuppdrag på grund av att han inte erhållit några räkenskapshandlingar för revision har han förklarat att han för vissa av dessa bolag inte har kvar något material. När han inte får några handlingar från bolagen händer det att han gallrar ut sina uppdragsbegränsningar och sina redogörelser till PRV om att uppdraget upphört. Han betraktar detta som sekundär dokumentation, i synnerhet som han "i vissa fall aldrig erhållit några intäkter från bolagen eller haft kontakt med dess företrädare". Han har även förklarat att han anser det onödigt att administrera bolag som aldrig kommer in med några handlingar och att han tycker att bolagen någon gång borde kontakta "sin" revisor. A-son har tillstått att han inser att det finns en del brister i hans äldre material. Numera använder han sig av programmet Norstedts revision. För varje bolag finns nu såväl grundakt som årsakt "allt enligt de senaste kraven".

A-son har vidare uppgett att han, efter en genomgång av sina uppdrag, kan konstatera att det "ofta bara har varit ett in och ut, utan att det gett [honom] någonting". Detta har framförallt varit fallet i fråga om nystartade bolag. Erfarenheten har visat att 90 procent av dessa bolag aldrig inkommer med någon årsredovisning för revision. Från och med nu kommer han endast att befatta sig med sina gamla uppdrag och med bevisligen skötsamma klienter. Av den senaste listan han fått från PRV framgår dock att det återstår att göra en del "utrensningar" av för honom okända bolag.

A-son har för RN:s kännedom bifogat en rapport som visar att han genomgått kvalitetskontroll i FAR:s regi och att det därvid inte framkommit något som tyder på att

verksamheten på hans revisionsbyrå inte bedrivs i enlighet med god revisionssed och god revisorssed. Rapporten är daterad den 16 januari 2002.

Under punkt 2, RN:s frågor, har framgått att RN med anledning av uppgifterna i A-sons förteckning över uppdrag som upphört i förtid och innehållet i hans dokumentation ställt ytterligare frågor angående vissa specifika uppdrag. Frågorna rör både sådana bolag där A-son har reviderat ett eller flera tidigare räkenskapsår och bolag för vilka han överhuvudtaget inte lämnat någon revisionsberättelse. Vad som därvid framkommit redovisas i relevanta delar som exempel i anslutning till de olika punkterna i RN:s bedömning, se nedan.

RN:s bedömning

Tillämplig lag

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. De förhållanden som är föremål för bedömning i förevarande ärende kan till största delen hänföras till tiden före den 1 januari 2002. RN finner inte att en prövning enligt de nya bestämmelserna av vad som inträffat före nämnda datum skulle vara förmånligare för A-son. Med stöd av det ovan anförda tillämpar RN i det följande 1995 års lag och 1997 års föreskrifter såvitt bedömningen avser tiden före den 1 januari 2002.

Allmänna iakttagelser med anledning av de uppgifter A-son lämnat

För att få underlag för en övergripande bedömning av hur A-son bedrivit sin verksamhet har RN begärt att han skall besvara frågor om ett förhållandevis stort antal bolag i vilka han varit registrerad som revisor. Det kan konstateras att han i många fall inte har lämnat den av RN efterfrågade informationen. Ovan har framgått att han för flera bolag där hans uppdrag upphört i förtid inte har kunnat ange när han åtagit sig uppdragen. Beträffande några av dessa uppdrag har han inte ens haft tillgång till uppgifter (t.ex. organisationsnummer) som gjort det möjligt för RN att med säkerhet avgöra vilka bolag som avses. Även i fall där svar inkommit är dessa ofta så kortfattade eller så oklara att någon närmare prövning av hur A-son hanterat uppdragen svårigen låter sig göra. Som exempel kan nämnas att han beträffande ett antal bolag som tagits upp i förteckningen över uppdrag som upphört i förtid har angett att han fick kännedom om dessa ”endast via PRV:s uppdragslista”. Samtidigt framgår av hans svar i övrigt att vissa av just dessa uppdrag förmedlats till honom av redovisningskonsulterna, något som rimligen måste innebära att han känt till bolagen innan han noterade att de förekom i PRV:s listor.

Den dokumentation över sina uppdrag som A-son inkommit med ger, även med beaktande av att det i ett flertal fall rört sig om vilande företag eller företag med ringa verksamhet, ett ofullständigt intryck. RN noterar också att det beträffande flera bolag inte kan utläsas huruvida någon verksamhet har bedrivits under den tid A-son innehåft revisionsuppdraget. Dokumentation över kontakter och eventuell korrespondens med bolagens företrädare saknas genomgående. I de fall där A-son reviderat tidigare räkenskapsår finns ibland överhuvudtaget inga granskningsnoteringar utan dokumentationen består enbart av årsredovisningar och bolagsstämmoprotokoll. Vissa av dessa revisioner har avsett vilande bolag men förhållandet gäller även i fråga om ett par företag som i vart fall bedrivit någon verksamhet under de av A-son reviderade räkenskapsåren. Som framgått ovan (se under punkt 3) har A-son i fråga om en del klienter "gallrat ut" all dokumentation.

RN:s bedömning i de följande avsnitten görs med beaktande av de förhållanden som nu beskrivits.

Allmänt om A-sons kontroll över sina revisionsuppdrag

RN har i disciplinärenden vid flera tillfällen uttalat att det av god revisorssed följer att revisorer skall bedriva sin verksamhet under ordnade former (se t.ex. dnr 743-96). Utredningen i förevarande ärende visar att A-son åtagit sig revisionsuppdrag utan att därvid skaffa sig ens grundläggande kunskap om klienten. Ett exempel på detta är det uppdrag som föranlett skattemyndighetens underrättelse i ärendet. A-son har uppgett att han varit bolagets revisor under tiden februari–oktober 2001. Han har dock inte fått några handlingar beträffande bolaget och har i sin första, ej registrerade, avanmälan till PRV den 3 oktober bl.a. uppgett att han saknar information om bolagets adress och styrelse.

Även av A-sons svar på RN:s kompletterande frågor rörande vissa av de bolag där han avgått i förtid framgår att han inte har haft tillräcklig kontroll över sina revisionsuppdrag. Detta kan illustreras genom följande två exempel.

Beträffande ett bolag (K-bolaget) där A-son överhuvudtaget inte ingett någon dokumentation har RN via PRV:s bolagsregister kunnat konstatera att han den 14 juni 2000 avgett en revisionsberättelse för räkenskapsåret 1999/2000. Bolaget hade då en annan firma. RN har förelagt honom att kommentera dessa förhållanden och att förklara varför han inte ingett någon dokumentation över uppdraget. A-son har svarat att han inte blivit underrättad om att bolaget bytt styrelse och namn. När bolaget "dök upp" i hans uppdragslista hade han ingen tanke på att organisationsnumret överensstämde med ett tidigare uppdrag. Detta upptäckte han först nu. A-son har förklarat att han sorterar sina klientakter i alfabetisk ordning och att det händer att klientbolag byter namn utan att han lägger märke till det på annat sätt än att han uppmärksammar ett nytt bolagsnamn på uppdragslistan från PRV.

RN noterar att A-son inte heller efter att ha upptäckt ovan beskrivna förhållanden har inkommit med någon dokumentation över uppdraget. Bolaget har under det av honom reviderade året bedrivit verksamhet. RN konstaterar vidare att A-sons nu lämnade förklaring framstår som motsägelsefull i förhållande till de uppgifter han tidigare inkommit med om det aktuella bolaget. Enligt förteckningen över uppdrag som upphört i förtid har han åtagit sig uppdraget i K-bolaget någon gång i februari 1999. Detta låter sig knappast förenas med uppgiften om att han först lång tid senare genom PRV:s uppdragslista blivit medveten om att han var bolagets revisor.

Det andra exemplet avser liknande förhållanden. A-son har i sin förteckning över uppdrag som upphört i förtid angett att han varit revisor i ett bolag (byggbolaget) från maj 1998 till december 2000 och i ett annat bolag (UTL-bolaget) från 1999 till november 2000. Av de handlingar han gett in, ett ändringsbevis från PRV rörande byggbolaget och sin anmälan om förtida avgång beträffande UTL-bolaget, framgår att det i själva verket rör sig om ett och samma

bolag. RN har begärt att A-son skall kommentera detta och frågat om han har reviderat något räkenskapsår för bolaget. Han har därvid uppgett att han ”fann [byggbolaget] på uppdragslistan” och att det således var okänt för honom. Han anser att ett bolag som byter namn bör underrätta sin revisor. Eftersom han sorterar klienterna i bokstavsordning menar han att det är förklarligt att han vid ett tillfälle avgick som revisor i UTL-bolaget när detta inte inkom med någon årsredovisning och vid ett annat tillfälle från byggbolaget på grund av förekomsten i uppdragslistan. Att det rörde sig om ett och samma bolag uppmärksammade han inte.

Även här kan konstateras att A-son lämnat motstridiga och ofullständiga uppgifter. I förteckningen över uppdrag som upphört i förtid har han uppgett att anledningen till att uppdraget i byggbolaget upphörde var att han inte fick del av några räkenskapshandlingar. I den senare lämnade förklaringen anges skälet vara att bolaget var okänt för honom. A-son har underlåtit att besvara frågan huruvida han reviderat något räkenskapsår för ifrågavarande bolag.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN utrett att det förelegat mycket allvarliga brister i fråga om A-sons sätt att utöva kontroll över sina revisionsuppdrag. Han har innehaft uppdrag utan att överhuvudtaget känna till något om klienterna och i ett par fall trots att det rört sig om flera olika bolag när vad som egentligen skett är att en befintlig klient bytt firma. Han kan därför inte ens i grundläggande avseenden anses ha uppfyllt de krav på ordning och reda i verksamheten som kvalificerade revisorer enligt god revisorssed är skyldiga att iaktta. Detta intryck förstärks av den omständigheten att han i nu behandlade delar lämnat ofullständiga och motsägelsefulla uppgifter som indikerar att han i vissa fall inte vet varför han av sagt sig uppdrag eller huruvida han har reviderat ett visst bolag eller ej.

A-sons rutiner i samband med att han åtar sig revisionsuppdrag

Revisorn skall i revisionsberättelsen för ett aktiebolag uttala sig om bolagets årsredovisning och om styrelsens och VD:s förvaltning av företaget. För att ett sådant uttalande skall vara välgrundat krävs att revisorn skaffar sig kunskap om bolaget och planerar arbetet så att revisionen kan genomföras effektivt och ändamålsenligt.

I FAR:s rekommendation Revisionsprocessen, som gällde under den nu aktuella tidsperioden, framhålls att revisorn oavsett det reviderade företagens storlek måste göra en noggrann planering av vad som skall granskas, hur ingående denna granskning skall vara och när den skall utföras. Grunden för en god planering är kunskap om bolagets verksamhet. Revisorn måste därför göra en förberedande informationsinsamling för att kartlägga de interna och externa faktorer som påverkar företaget (jfr Revisionsprocessen avsnitt 1.3, 2.2 och 2.2.2). Enligt RN:s uppfattning ligger det i sakens natur att denna informationsinsamling bör göras i ett så tidigt skede som möjligt. RN har också tidigare uttalat att det i fråga om nya revisionsuppdrag krävs att revisorn redan i samband med att han eller hon accepterar uppdraget skaffar sig god kännedom om bolaget och förutsättningarna för dess verksamhet (se dnr 1993-554).

A-son har förklarat att han efterfrågar viss information när han åtar sig ett uppdrag, t.ex. bolagsordning och registreringsbevis men att han inte alltid fått detta material. Av hans förteckning över uppdrag som upphört i förtid kan utläsas att han beträffande ett tiotal av de bolag för vilka RN begärt att få del av hans dokumentation överhuvudtaget inte fått del av några handlingar. I de uppgifter A-son lämnat med anledning av RN:s kompletterande frågor finns, vad gäller flertalet av nu avsedda fall, inget som tyder på att han på annat sätt skaffat sig någon närmare information om företagen. I vissa uppdrag framgår inte ens om han haft klart för sig vilket räkenskapsår som skulle revideras. Det kan vidare konstateras att det även beträffande sådana bolag där RN fått del av viss dokumentation i stor utsträckning saknas grundläggande information om företagen och dessas verksamhet. RN kan mot bakgrund av detta inte dra någon annan slutsats än att A-son i ett inte obetydligt antal fall i det närmaste helt har underlåtit att

skaffa sig den information som han behövt för att kunna genomföra den planering av uppdragen som krävs enligt god revisionsred.

A-sons rutiner i samband med att han avsäger sig revisionsuppdrag

Genom att åta sig ett revisionsuppdrag påtar sig revisorn skyldighet att verka för att de uppgifter som ankommer på honom eller henne kan fullgöras. Därav följer bl.a. att revisorn måste vara beredd att vidta åtgärder för att förmå klienterna att inkomma med årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial för granskning i sådan tid att de tidsfrister som uppställs i årsredovisningslagen och aktiebolagslagen kan iaktas. RN har frågat A-son vilka åtgärder han vidtar för att få del av räkenskapsmaterial innan han avsäger sig ett revisionsuppdrag. A-son har svarat att han, när mer än sju månader förflutit från räkenskapsårets utgång och bolaget påförts förseningsavgift, utgår från att styrelsen inte uppfyller sina skyldigheter och att han då skriver till bolaget och aviserar sin avgång om han inte omgående får in handlingarna. Enligt RN:s uppfattning ger denna förklaring uttryck för en anmärkningsvärt passiv inställning. En revisor som inte bereds tillfälle att utföra någon granskning inom rimlig tid skall avsäga sig uppdraget. Det kan dock inte anses förenligt med god revisionsred att vänta med att vidta åtgärder för att få del av klientens årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial fram till en tidpunkt som ligger efter den dag då årsredovisningen senast skulle ha inkommit till PRV.

Av A-sons svar på RN:s kompletterande frågor framgår vidare att han i flera fall synes i det närmaste helt ha underlåtit att vidta några åtgärder i uppdrag som han av sagt sig på grund av att han inte fått del av några handlingar.

I ett bolag (I-bolaget) har A-son uppgett att han åtog sig revisionsuppdraget den 30 september 1999. Bolaget har därefter bytt ägare och namn. A-son vet inte när detta skedde. Bolaget fanns med på en uppdragslista från PRV daterad den 17 mars 2001. Då bolaget inte hörts av fram till augusti samma år avsåg han sig uppdraget. A-son har inte reviderat något räkenskapsår för detta bolag och har inte redogjort för några kontakter med bolagets företrädare.

I ett annat bolag (P-bolaget) åtog sig A-son revisionsuppdraget någon gång i mars 1999. Bolaget var från början ett lagerbolag. A-son har förklarat att han inte haft någon kontakt med köparen av bolaget och att han inte reviderat något räkenskapsår. Han har gett in ett ändringsbevis av vilket framgår att uppdraget upphörde i förtid i oktober 2000.

För ett tredje bolag (PS-bolaget) har A-son den 15 januari 2001 avgett en revisionsberättelse avseende räkenskapsåret den 16 mars 1999–30 april 2000. Bolaget hade inte bedrivit verksamhet under året. A-son har i revisionsberättelsen bl.a. anmärkt på att årsredovisningen inte upprättats inom lagstadgad tid. Han har därefter av sagt sig uppdraget någon gång i april 2002. RN konstaterar att det då förflutit ca ett år från bokslutsdagen den 30 april 2001. A-son har inte inkommit med några uppgifter som tyder på att han haft kontakt med bolaget efter det att han avgav revisionsberättelsen i januari 2001.

Mot bakgrund av nu lämnade exempel och vad som i övrigt anförts ovan finner RN utrett att det finns allvarliga brister i A-sons sätt att hantera uppdrag där klienten inte i tid har inkommit med några handlingar för revision. Den redogörelse han lämnat över sina rutiner ger ett generellt intryck av att han inte vidtar tillräckliga åtgärder för att förmå klienterna att uppfylla sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen och årsredovisningslagen. I vissa fall verkar han överhuvudtaget inte ha vidtagit några sådana åtgärder trots att han innehåft uppdraget under lång tid (jfr I- och P-bolaget) eller det förflutit uppemot ett år efter utgången av det räkenskapsår som skulle revideras (jfr PS-bolaget).

Iakttagelser beträffande kvaliteten i genomförda revisionsuppdrag

Det kan konstateras att avsaknaden av granskningsdokumentation medfört att det beträffande många uppdrag inte varit möjligt att göra någon närmare bedömning av kvaliteten i utfört arbete. Några iakttagelser har dock kunnat göras.

För ett bolag (Resebyrån) har A-son reviderat räkenskapsåret den 9 augusti 1999–31 december 1999. Han har till RN inkommit med vissa granskningsnoteringar av vilka framgår att han ifrågasatt posterna kundfordringar och kassa/bank. I den kopia av revisionsberättelsen som bifogats har han anmärkt på att årsredovisningen inte har upprättats i tid och, med hänsyn till tveksamhet beträffande vissa balansposter, avstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningen. Revisionsberättelsen är daterad den 25 september 2000 men har inte undertecknats. RN har gjort en utskrift av den aktuella årsredovisningen ur PRV:s bolagsregister. Den hos PRV registrerade revisionsberättelsen, som även den daterats den 25 september 2000, innehåller anmärkningen om att årsredovisningen upprättats för sent men är i övrigt ren. RN har begärt att A-son skall yttra sig över dessa förhållanden.

Av A-sons svar framgår att han först avgav en ren revisionsberättelse men att han strax därpå ingav en rättelse till PRV innehållande de aktuella anmärkningarna. Kopian av den revisionsberättelse där ordet ”rättelse” har angetts säger han sig ha hittat först efter att RN ställt frågor om bolaget. Det verkar dock inte som rättelsen ”hamnade på rätt plats hos PRV”. Med stöd av sin dokumentation vidhåller han att det var rätt att avge en oren berättelse. Han hade för övrigt ”ingen som helst anledning att inge en ren revisionsberättelse till PRV”.

Mot bakgrund av vad som senare anförts framstår A-sons åtgärd, att först avge en revisionsberättelse där han tillstyrker fastställande av resultat- och balansräkning trots att han inte kunnat verifiera väsentliga balansposter, som svårbegriplig. Han har inte heller lämnat någon förklaring till varför så skett. Omständigheterna kring den av A-son åberopade rättelsen får anses oklara. Oavsett hur det förhåller sig med denna anser RN dock att han åsidosatt sina skyldigheter som revisor genom att under rådande förhållanden överhuvudtaget underteckna och lämna ifrån sig en revisionsberättelse som inte innehöll de anmärkningar han ansåg befogade.

Beträffande ett annat bolag (PX-bolaget) framgår av PRV:s bolagsregister att A-son den 15 december 2000 avgett en ren revisionsberättelse avseende räkenskapsåret den 1 juli 1999–30 juni 2000. Bolaget ingår i den grupp uppdrag för vilka RN begärt att få ta del av all A-sons dokumentation. A-son har initialt inte ingett någon annan dokumentation beträffande bolaget än ett ändringsbevis som visar att revisionsuppdraget i januari 2002 upphört i förtid. RN har begärt en förklaring till varför någon dokumentation inte getts in trots att A-son reviderat i vart fall ett räkenskapsår och även bett honom att utförligt redogöra för hur han vid revisionen av räkenskapsåret 1999/2000 granskade posterna övriga fordringar och kassa/bank som utgjorde bolagets samlade tillgångar, drygt 70 000 kr.

A-son har då gett in ifrågavarande årsredovisning samt ett bolagsstämmoprotokoll och förklarat att han först efter RN:s fråga hittat detta material. Han har vidare uppgett att handlingarna inkom ytterst sent från redovisningskonsulten. Kassaintyg och specifikation på övriga balansposter fanns tillgängliga men av misstag ”gick allting tillbaka” till klienten med övrigt räkenskapsmaterial.

A-son har således inte presenterat någon dokumentation över sin granskning. Han har inte heller redogjort för sina överväganden på annat sätt än genom en hänvisning till att han tagit del av vissa handlingar som bolaget upprättat. Därmed har A-son enligt RN:s uppfattning inte gjort sannolikt att han utfört någon granskning av PX-bolagets tillgångar. Även om värdet av dessa tillgångar i absoluta tal framstår som obetydligt måste beaktas att det för bolaget har rört sig om väsentliga belopp.

A-sons dokumentation

Revisorers skyldighet att dokumentera uppdrag i revisionsverksamheten regleras från och med den 1 januari 2002 i 24 § revisorslagen (2001:883) och i RN:s ovan nämnda föreskrifter RNFS 2001:2 (2-5 §§). Tidigare fanns bestämmelser av motsvarande innebörd i RN:s föreskrifter RNFS 1997:1 (10-14 §§). Av såväl nu gällande som tidigare bestämmelser framgår att dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationskravet omfattar hela revisionsprocessen från planeringsstadiet till det att uppdraget avrapporteras. Som konkreta exempel på vad som alltid skall ingå i dokumentationen nämns korrespondens samt revisionsberättelser, promemorior och andra skriftliga utlåtanden eller intyg som revisorn avgett. Att även muntliga kontakter med uppdragsgivaren som kan vara av betydelse för bedömningen av revisionsarbetet skall dokumenteras har tidigare framgått av RN:s praxis, se t.ex. dnr 1996-62. Numera sägs detta uttryckligen i föreskrifterna, se 3 § RNFS 2001:2. Dokumentationen skall förvaras i ordnat skick och under betryggande former under en tid av minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades.

Som framgått ovan har RN bedömt att A-son i ett inte obetydligt antal uppdrag har saknat den kunskap om klienten som krävs för att en planering av revisionsarbetet skall ha varit möjlig att genomföra (se 4.3). RN har vidare belyst ett fall där bl.a. avsaknaden av dokumentation lett till slutsatsen att granskningen som sådan varit bristfällig (se 4.5 angående PX-bolaget). Eftersom vad som i dessa sammanhang har lagts A-son till last är hans underlåtenhet att vidta nödvändiga åtgärder kan självfallet inte det förhållandet att det dessutom saknas dokumentation ligga till grund för någon ytterligare kritik. RN konstaterar dock att A-son inte för något av de uppdrag där RN begärt att få ta del av hans dokumentation har inkommit med några handlingar som visar att uppdragen planerats i enlighet med god revisionssed och att noteringar över eventuell utförd granskning endast förekommer i ett begränsat antal fall.

Det har vidare framkommit att A-son underlåtit att bevara dokumentationen under så lång tid som föreskrivs. Detta gäller exempelvis hans rapporter till PRV med anledning av att revisionsuppdrag upphört i förtid. RN noterar att flera sådana avsägelser, där han inte inkommit med någon kopia av sin rapport till PRV, enligt vad som kan utläsas av förteckningen över uppdrag som upphört i förtid har skett i april och maj 2002, dvs. efter det att disciplinärendet öppnats. Därtill kommer att A-son överhuvudtaget inte har dokumenterat sina eventuella kontakter med företrädare för klienterna. Den omständigheten att han i flera fall har hittat ytterligare dokumentation först efter att RN ställt kompletterande frågor om ett visst uppdrag indikerar även att han inte förvarat dokumentationen i ordnat skick.

Mot nu anförd bakgrund finner RN att A-son i flera grundläggande avseenden har åsidosatt bestämmelserna om revisorers dokumentationsskyldighet. Bristerna rör inte enstaka uppdrag utan kan hänföras till i stort sett samtliga uppdrag där RN begärt att få del av dokumentationen. De förklaringar A-son lämnat, att han ansett det onödigt att administrera bolag som aldrig kommer in med några handlingar och att han inte funnit stöd för att dokumentationskravet omfattar uppdrag ”som aldrig har gett eller kommer att generera en enda krona i intäkter”, tyder på okunskap i fråga om dokumentationsskyldighetens innebörd och syfte.

A-sons sätt att hantera okända bolag

Enligt RN:s uppfattning bör det ställas höga krav på att den revisor, som uppmärksammar att han eller hon registrerats som revisor i ett uppdrag utan att ha åtagit sig detsamma, omgående vidtar de åtgärder som krävs för att den felaktiga registreringen skall upphöra. Om det, som i A-sons fall, föreligger en situation där revisorn till synes systematiskt, vid ett stort antal tillfällen och under flera års tid, registreras som revisor i aktiebolag utan egen vetskap, kan revisorn inte rimligen dra någon annan slutsats än att hans eller hennes namn utnyttjas i otillbörliga syften. RN anser att det i ett sådant fall måste åligga revisorn att införa rutiner som gör det möjligt att

snabbt upptäcka nya fall där hans eller hennes namn missbrukats, exempelvis genom att med täta mellanrum begära en uppdragsförteckning från PRV. Om mer konkreta misstankar föreligger bör händelserna även polisanmälas. De vidtagna åtgärderna bör dokumenteras på ett sådant sätt att det är möjligt för revisorn att i efterhand försvara sitt handlande om detta skulle ifrågasättas.

RN finner det märkligt att A-son inte för något av de drygt femtio okända bolagen i sin förteckning har kunnat ange när han upptäckte att han var registrerad som revisor hos PRV. Han synes därtill ha tagit förhållandevis lätt på den omständigheten att de listor som han ”några gånger om året” fått från PRV alltid har innehållit för honom okända bolag. Han har t.ex. uppgett att han i regel upptäckt de okända bolagen efter mottagandet av PRV-listan men att det ibland kan ha gått några månader innan han agerat. Vid en samlad bedömning finner RN att A-son inte kan anses ha vidtagit tillräckliga åtgärder för att snabbt upptäcka och bringa felaktiga registreringar som revisor i uppdrag han inte åtagit sig att upphöra. Han har därmed åsidosatt de krav som måste ställas på en kvalificerad revisor som har grundad anledning att befara att hans eller hennes namn utnyttjas otillbörligt.

RN:s sammanfattande bedömning och fråga om disciplinär åtgärd

RN har i bedömningen ovan funnit mycket allvarliga brister i A-sons sätt att utöva kontroll över sina revisionsuppdrag och att han därmed inte ens i grundläggande avseenden kan anses ha uppfyllt de krav på ordning och reda i verksamheten som kvalificerade revisorer enligt god revisorssed är skyldiga att iaktta. Det har framkommit att han i ett inte obetydligt antal uppdrag har underlåtit att skaffa sig sådan information om klienterna som en revisor måste ha tillgång till för att överhuvudtaget kunna planera revisionsarbetet samt att det även förelegat allvarliga brister i hans sätt att hantera uppdrag där klienterna inte i rätt tid inkommit med några räkenskapshandlingar för revision. Vissa brister har härutöver kunnat konstateras vad gäller A-sons revisionsinsatser i några av de bolag för vilka han faktiskt kommit att revidera något räkenskapsår innan han av sagt sig uppdragen. A-sons dokumentation framstår generellt som bristfällig. RN har slutligen funnit att han inte har vidtagit tillräckliga åtgärder i det stora antal fall där han registrerats som revisor i aktiebolag trots att han aldrig åtagit sig uppdragen, något som borde ha föranlett honom att dra slutsatsen att hans namn utnyttjats otillbörligt.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas disciplinär åtgärd. Som särskilt allvarliga framstår de genomgående bristerna i hans sätt att utöva kontroll över revisionsuppdragen. Sammantaget får omständigheterna anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som föredragit ärendet.