

LR: dom 2004-02-24, mål nr 19817-02

KamR: beslut att ej meddela PT, 2004-05-11, mål nr 2406-04

D 30/02

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 av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS 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 A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hennes revisionsdokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag, delikatessbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 1999 – 30 juni 2000), verkstadsbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2000 – 30 april 2001), byggvarubolaget (räkenskapsåret 2000) samt verktygsbolaget (räkenskapsåret 2000). 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 har 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.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son har 77 aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), i vilket hon är anställd. Utöver A-son är ytterligare fyra personer verksamma i revisionsbyrån. Ägaren till revisionsbyrån är inte auktoriserad eller godkänd revisor. A-son har år 1988 meddelats dispens från anställningsförbudet, med stöd av då gällande 10 och 17 §§ förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer.

A-son är vald revisor i tre aktiebolag i vilka ägaren till revisionsbyrån (arbetsgivaren) är styrelsesuppleant. Hon är vidare vald revisor i fyra aktiebolag i vilka en anställd hos revisionsbyrån är styrelseledamot och i två aktiebolag i vilka denne är styrelsesuppleant. A-son är slutligen vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt nio av hennes revisionsklienter.

A-son har angett 15 revisionsuppdrag för vilka hon i sitt revisionsarbete anlitat medarbetare som samtidigt ansvarat för att upprätta bokslut och årsredovisningar i klientbolagen. I dessa 15 uppdrag ingår de fyra revisionsuppdrag vilka RN granskat.

A-son har anfört följande.

Vad först gäller det förhållandet att arbetsgivaren är styrelsesuppleant i tre bolag i vilka A-son är vald revisor har styrelserna i de aktuella bolagen till henne uppgett, att styrelsesuppleanten inte deltar i respektive bolags verksamhet. Om så skulle ske skall A-son avsäga sig det aktuella revisionsuppdraget. Eftersom hennes arbetsgivare inte deltar aktivt i bolagens förvaltning anser

hon sig vara oberoende. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att ”om det anses att jag är jävig i bolag där min arbetsgivare är styrelsesuppleant” är han beredd medverka till att annan styrelsesuppleant utses.

A-son har vidare uppgett att hon anser sig vara oberoende också i de sex bolag i vilka en kollega på revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant. Som skäl för denna sin uppfattning har hon bl.a. anfört att kollegan inte har ”någon påverkan på [hennes] anställning i X AB”.

Vad gäller uppdraget som vald revisor i den redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt nio av A-sons revisionsklienter har A-son anfört dels att hon anser sig vara oberoende också i dessa revisionsuppdrag, dels att hon har medrevisor i tre av dessa uppdrag.

RN noterar att A-son inte kommenterat det förhållandet att bokslutsansvariga i många fall, på ett och samma uppdrag, också är hennes revisionsmedarbetare.

RN gör följande bedömning

Av 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den inte får vara revisor i ett aktiebolag som är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad ställning till en styrelseledamot i bolaget. A-son har genom att vara vald revisor i tre bolag i vilka hennes arbetsgivare är styrelsesuppleant brutit mot denna grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Att arbetsgivaren inte är ordinarie styrelseledamot utan styrelsesuppleant och inte aktivt deltagit i bolagens verksamhet förändrar inte denna bedömning.

RN noterar att A-son tidigare meddelats varning på grund av att hon varit vald revisor i ett bolag i vilket hennes arbetsgivare var styrelseledamot (RN:s beslut den 16 december 1998, dnr 1998-268). I beslutet uttalade RN bl.a. att A-sons argument att arbetsgivaren ”inte varit aktiv i bolaget medför inte annan bedömning”. Enligt RN:s mening får det anses anmärkningsvärt att A-son inte tagit rättelse av denna RN:s disciplinära åtgärd utan fortsatt att allvarligt åsidosätta en grundläggande jävsbestämmelse.

Vid RN:s dokumentationsgenomgång samt av A-sons uppgifter har framkommit att hon i samtliga de fyra av RN granskade revisionsuppdragen och i många övriga fall vid sitt revisionsarbete anlitar medarbetare som samtidigt ansvarar för att upprätta bokslut och årsredovisningar i klientbolagen. Enligt 10 kap. 17 § aktiebolagslagen får en revisor inte som biträde vid revisionen anlita en person som biträder vid ett bolags bokföring. A-son har således beträffande många av sina revisionsuppdrag organiserat sitt arbete så att hon kommit att bryta även mot denna grundläggande bestämmelse i aktiebolagslagen.

Av 14 § i den ovan nämnda lagen om revisorer framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet. Att vara vald revisor i bolag i vilka en kollega på revisionsbyrån är styrelseledamot eller styrelsesuppleant utgör en omständighet som kan rubba detta förtroende.

A-son har till RN anfört att hon anser sig vara oberoende också i de fall när hon är vald revisor i såväl en redovisningsbyrå som ett antal av denna byrås redovisningsklienter. Med anledning av detta uttalande vill RN anföra följande. – RN:s inställning i den nu aktuella frågan kom till uttryck genom beslut i tre olika disciplinärenden den 15 juni 1999 (dnr 1997-1155, 1997-807 och 1999-614). De nu aktuella besluten finns återgivna bl.a. i publikationen Revisorsnämndens Praxis Juli 1998 – Juni 1999 vilken under senhösten 1999 distribuerades till landets samtliga godkända och auktoriserade revisorer. Det åligger varje kvalificerad revisor att iaktta den goda revisors- och revisionssed som uttrycks genom bl.a. RN:s beslut i disciplinärenden. Det har således ålegat A-son, åtminstone sedan senhösten 1999, att vidta åtgärder för att få den förtroenderubbande situationen att upphöra, t.ex. genom att avsäga sig revisionsuppdraget

i den aktuella redovisningsbyrån. A-son har dock underlåtit sådana åtgärder och därmed kvarstått i den förtroenderubbade situationen.

A-sons revisionsarbete

Generella iakttagelser

RN har granskat A-sons dokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag. A-son har för samtliga dessa bolag och beträffande de i förevarande ärende aktuella räkenskapsåren avgett rena revisionsberättelser. I samtliga de aktuella revisionsuppdragen saknas dokumenterad planering i form av t.ex. riskanalys och granskningsplan. Revisionsdokumentationen består huvudsakligen av bokslutsbilagor och standardiserade checklistor. På de senare är antecknat ja eller nej i anslutning till olika frågor. Vid ett fåtal frågor finns kortfattade kommentarer. Härutöver finns anteckningar rubricerade Bokslutsrevision vilka i huvudsak utgörs av namn på olika balanskonton följda av kommentaren ”ok”. Endast undantagsvis framgår hur A-son kommit fram till sina slutsatser.

Enligt A-son diskuteras riskanalys endast muntligt i samband med revisionen. Hon uppger vidare att ”bokslutsmedarbetaren” tar upp olika frågor i samband med bokslutsarbetet men att detta ofta dokumenteras endast i form av noteringar på bokslutsbilagor. A-son har uppgett att arbetspapper som visar vilka granskningsåtgärder som utförs inte skrivs ut för varje klient och tillagt att granskningsåtgärderna ”är lika för alla”.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan saknas i samtliga aktuella revisionsuppdrag dokumenterad planering. RN vill betona att det självfallet inte är tillräckligt att muntligt diskutera planering av revisionsarbetet. A-sons svar att granskningsåtgärderna ”är lika för alla” visar att hon inte rätt förstått innebörden av begreppet revisionsplanering. Hennes svar till RN att bokslutsmedarbetaren tar upp planeringsfrågor vid sitt arbete visar att hon inte heller förstått sitt ansvar som vald revisor.

Vidare gäller generellt att det av A-sons dokumentation inte kan utläsas att hon skulle ha utfört någon egentlig revision. Som svar på RN:s frågor har A-son i flera fall hänvisat till kontroller utförda av samt material sammanställt av respektive bolags bokslutsupprättare.

Iakttagelser beträffande enskilda poster

Varulagret i **delikatessbolaget** redovisades i den aktuella årsredovisningen (räkenskapsåret 1999/2000) till 848 777 kr (19 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation av varulagergranskningen inskränker sig till en notering på en checklista att priskontroll och summeringskontroller utförts stickprovvis. Av dokumentationen kan inte utläsas vare sig kontrollernas inriktning eller omfattning eller vem som utfört dessa. A-son har till RN uppgett att hon inte har haft möjlighet att närvara vid inventeringen. Enligt A-son har varulagrets existens säkerställts bl.a. på grund av framräknad bruttovinstprocent samt genom uppföljning av försäljning och inköp efter bokslutstidpunkten.

I **verkstadsbolaget** har under räkenskapsåret 2000/01 aktiverats ett belopp om 219 570 kr rubricerat Goodwill. Som bokfört värde har i årsredovisningen upptagits 175 656 kr. A-sons enda revisionsanteckning är att posten avser patenträttigheter och att avskrivning skett enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning. Varför hon godtagit att patenträttigheter rubricerats som goodwill i årsredovisningen framgår inte. På RN:s fråga vilka överväganden A-son gjort

beträffande posten ifråga har A-son uppgett att hon och bokslutsansvarig diskuterat med skatte-expertis och ”kommit fram till att dessa kostnader samtliga är aktiverbara”. – Kundfordringar har i årsredovisningen upptagits till 1,4 mnkr (16 procent av balansomslutningen). A-sons enda anteckning är ”Kundfordringar enligt reskontran, ok”. Hon har i efterhand uppgett att betalningskontroll skett.

I **byggvarubolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2000 har posten varulager, bestående av färdiga varor och handelsvaror, redovisats till 2,5 mnkr (63 procent av balansomslutningen). Såvitt framgår av A-sons anteckningar har hennes revisionsinsats avseende lagret varit begränsad till vissa kontrollsummeringar. Hon har i efterhand tillställt RN en handling på vilken bokslutsansvarig antecknat att han deltagit i delar av bolagets lagerinventering per balansdagen.

Posten varulager (råvaror och förnödenheter) har i **verktygsbolagets** årsredovisning för räkenskapsåret 2000 upptagits till 6,4 mnkr (16 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat: ”Varulager inkl. pågående arbetade produkter ok”. På RN:s förfrågan hur eventuell granskning skett har A-son uppgett att lagerlistor ”varit föremål för granskning vad avser mängd och belopp vid ett besök i samband med inventeringen”. Någon närmare redogörelse för granskningens inriktning och omfattning har A-son inte lämnat. – Posten kundfordringar har i balansräkningen upptagits till 8,9 mnkr (22 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation utgörs av följande anteckning: ”Kundfordringar enligt reskontra ok. Avskrivna fakturor ok”. A-son har till RN uppgett att reskontran var ”ok” eftersom merparten av fakturorna inte var förfallna till betalning per balansdagen samt att betalningskontroll skett ”i samband med löpande granskning” på det nya året.

RN gör följande bedömning.

Vad först gäller **delikatessbolaget** var posten varulager en av bolagets mest väsentliga balansposter varför A-son haft anledning att ägna lagret särskild uppmärksamhet vid sin revision. A-son har emellertid inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, verifierat att hon skulle ha utfört någon egentlig granskning av varulagret. Även om kontroller skulle ha skett på det sätt som A-son i efterhand uppgett hade dessa inte kunnat bekräfta lagrets existens. Utan en sådan bekräftelse är det inte möjligt att uttala sig om lagrets värde. RN konstaterar att A-son inte gjort troligt att hon skulle ha haft tillräckligt underlag för att uttala sig om lagrets existens och värde i delikatessbolaget.

Vad beträffar den post som rubricerats Goodwill i **verkstadsbolaget** konstaterar RN följande. Enligt 4 kap 2 § årsredovisningslagen (1995:1544) får utgifter för bl.a. patent som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år tas upp som immateriell anläggningstillgång. Vidare framgår av bilaga 1 till årsredovisningslagen, som anger uppställningsform för balansräkningen, att patent skall upptas under rubriken Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter. A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller sina kompletterande svar, gjort sannolikt att hon skulle gjort några överväganden vare sig beträffande postens värdering eller rubricering. – Det finns inte något som verifierar att hon – som hon i efterhand gjort gällande – skulle ha utfört någon kontroll av posten kundfordringar.

Posten varulager var **byggbolagets** mest väsentliga tillgång. RN konstaterar att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, gjort sannolikt att hon skulle ha utfört någon egentlig revision av balansposten. Inte heller i **verktygsbolaget** har A-son genom dokumentation eller på annat sätt gjort troligt att hon skulle ha granskat vare sig bolagets varulager eller dess kundfordringar.

RN:s sammanfattande bedömning

Genom att vara vald revisor i tre bolag i vilka hennes arbetsgivare är styrelsesuppleant bryter A-son på ett anmärkningsvärt sätt mot en grundläggande jävsregel i aktiebolagslagen. En i sammanhanget försvårande omständighet är att A-son år 1998 meddelades varning för att hon åsidosatt samma jävsregel. Genom att i många av sina revisionsuppdrag, bl.a. i samtliga de fyra av RN granskade revisionsuppdragen, organisera sitt arbete så att bokslutsupprättare och revisionsmedarbetare är en och samma person har A-son i betydande omfattning brutit mot ytterligare en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Vidare har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor dels genom att vara vald revisor i flera bolag i vilka en kollega är styrelseledamot eller styrelsesuppleant, dels genom att vara vald revisor i såväl en redovisningsbyrå som ett antal av denna byrås redovisningsklienter.

En revisor skall enligt god revisionsledning planera sin revision, utföra den omsorgsfullt och dokumentera sitt arbete. A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina knapphändiga svar på ställda frågor, gjort troligt att hon i något av de fyra av RN granskade revisionsuppdragen skulle ha utfört någon godtagbar revision.

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 sammantaget anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

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

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, 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 Nyqvist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.