

LR: dom 2004-04-02, mål nr 14873-03

D 21/03

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. Nedan kommenteras närmare A-sons revision i ett av dessa bolag, städbolaget. Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för ytterligare fyra aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. 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.

De fyra granskade revisionsuppdragen har utförts före den 1 januari 2002. Vad avser oberoendefrågor omfattar RN:s prövning även förhållanden under senare tid. 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 revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorer och 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 discipliningripande 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. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag och 1997 års föreskrifter såvitt bedömningen avser tid före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor

A-son har ca 300 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrån), som han själv äger. Utöver A-son är ytterligare fyra personer verksamma i revisionsbyrån.

För två av de här aktuella aktiebolagen har respektive bolags årsredovisning upprättats av A-sons revisionsmedarbetare. A-son själv har, åt ett annat klientbolag, upprättat dess koncernredovisning. Han har läst in filer avseende moder- och dotterbolag och därefter utfört de eliminerings- och justeringar som erfordrats. Vidare har framkommit att A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer som handhar redovisningen åt 90, 25 respektive 20 av hans revisionsklienter.

A-son har anfört att han inte ansett det strida mot gällande jävsbestämmelser att låta revisionsmedarbetare biträda med upprättande av årsredovisningar utifrån ”färdiga” bokslut. Han säger sig ha bedömt det vara en teknikalitet att han ”läst in filer för att göra koncernredovisning”. A-son har vidare uppgett att han känner sig faktiskt oberoende gentemot de tre ovannämnda redovisningsbyråerna och bl.a. påpekat att ingen av dem ”väger överdrivet tungt i min

verksamhet”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att, som han uppfattat FAR:s syn i frågan ”behöver detta inte innebära att jag inte skulle vara oberoende vilket även den av FAR framtagna analysmodellen stödjer”. (A-son torde åsyfta FAR:s promemoria Analysmodellen för prövning av revisorers opartiskhet och självständighet; *RN:s anmärkning.*)

RN gör följande bedömning.

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. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av årsredovisning och koncernredovisning, omfattas av begreppet. Genom att låta en revisionsmedarbetare, i det aktuella uppdraget, biträda med upprättande av årsredovisningar och själv upprätta koncernredovisning för en revisionsklient har A-son brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen.

Vad gäller det förhållandet att A-son är vald revisor i tre redovisningsbyråer som handhar redovisningen åt 135 av hans revisionsklienter får RN anföra följande. RN har uttalat i ett flertal disciplinärenden, första gången i april 1999, att förtroendet för en revisors opartiskhet eller självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och åt denna byrås redovisningsklienter. Detta och andra beslut av denna innebörd finns återgivna i publikationen Revisorsnämndens praxis juli 1998 – juni 1999 vilken under senhösten 1999 distribuerades till landets samtliga godkända och auktoriserade revisorer. Beslut av motsvarande innebörd finns återgivna även i senare praxissamlingar. Godkända och auktoriserade revisorer är skyldiga att följa gällande praxis sådan den kommit till uttryck genom RN:s beslut och, i förekommande fall, förvaltningsdomstolarnas domar. Det kan noteras att Länsrätten i Stockholms län i hittills prövade fall delat RN:s ställningstagande i den aktuella oberoendefrågan. Det har således ålegat A-son att, åtminstone sedan senhösten 1999, vidta åtgärder för att få den förtroenderubbade situationen att upphöra, t.ex. genom att avsäga sig revisionsuppdragen i de tre aktuella redovisningsbyråerna. A-son har dock underlåtit att vidta några som helst åtgärder. De förhandenvarande förhållandena har förelegat såväl före som efter den 1 januari 2002. Därmed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor enligt både 1995 års revisorslag och den nya revisorslagen. Att en revisorsorganisation, enligt A-sons tolkning, ger uttryck för en annan uppfattning gör inte A-sons underlåtenhet ursäktlig.

A-sons revisionsarbete

Bolag med förbrukat aktiekapital

Av årsredovisningarna för fyra aktiebolag i vilka A-son är vald revisor, framgår att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat, helt eller till mer än hälften. Kontrollbalansräkningar har inte upprättats. A-son har i samtliga fall lämnat rena revisionsberättelser.

A-son har, vad gäller ett av de här aktuella bolagen, anfört att styrelse och ägare inte ansett det nödvändigt att upprätta kontrollbalansräkning eftersom de påtagit sig fullt ansvar för den fortsatta driften. För två av de övriga bolagen har han uppgett att ägare/styrelse inte ansett det nödvändigt att ”formellt protokollföra beslutet om fortsatt drift när det tydligt varit framfört” i respektive bolags förvaltningsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 12 § aktiebolagslagen åligger det styrelsen att genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning, så snart det finns skäl att anta att bolagets egna kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Såvitt framgår av handlingarna i ärendet har inget av ifrågavarande aktiebolag iakttagit denna skyldighet. Med hänsyn till att respektive bolags styrelse därmed har åsidosatt sina skyldigheter enligt nämnda lagrum borde A-son i sina revisionsberättelser ha anmärkt på detta. Att styrelse och ägare påtagit sig ansvar för fortsatt drift och i två av de aktuella bolagen redovisat detta i förvaltningsberättelserna ändrar inte RN:s bedömning.

Städbolaget (räkenskapsåret 2000)

Städbolaget, som bedriver grossistförsäljning av städmaterial, är moderbolag i en koncern i vilken ingår ett helägt dotterbolag. Moderbolagets omsättning uppgick år 2000 till 47,3 mnkr och dess balansomslutning till 23,2 mnkr. A-son avgav den 30 juni 2001 en revisionsberättelse vari han anmärkt att bolaget vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret inte i rätt tid redovisat och erlagt mervärdesskatt. A-son har i revisionsberättelsen även uttalat att han ansåg bolagets kontantkassa orimligt hög. Han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkning, föreslagen vinstdisposition samt att styrelsen och verkställande direktören beviljas ansvarsfrihet.

Av handlingar i A-sons dokumentation kan utläsas att städbolaget gjort ett stort antal korrigeringar i samband med avstämning av kontona för mervärdesskatt, bl.a. reducerades den ingående mervärdesskatten med ca 850 000 kr avseende poster för vilka underlag saknades. A-son har antecknat att städbolagets räntor och förseningsavgifter till skattemyndigheten uppgick till 114 000 kr under år 2000. Av en annan notering framgår att bolagets ordförande erhållit 300 000 kr i lön utan att källskatteavdrag gjorts. Att A-son skulle ha vidtagit några fördjupade granskningsåtgärder med anledning av dessa indikationer om brister i bolagets hantering av skatter och avgifter kan inte utläsas av dokumentationen.

Bolagets varulager har i årsredovisningen tagits upp till 8,2 mnkr (ca 35 procent av balansomslutningen). Av A-sons dokumentation framgår att städbolaget, till varulagrets värde enligt inventeringslistor, lagt ospecificerade belopp om dels 600 000 kr som avsåg ett från dotterbolaget överfört lager, dels 800 000 kr som avsåg bl.a. tull och fraktkostnader samt kursförluster. A-son har antecknat att bolagets inventeringsrutiner var oförändrade jämfört med föregående år. Varpå han grundat denna slutsats framgår inte. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son utfört någon granskning vare sig av lagrets värde eller av de ospecificerade tilläggen.

Städbolagets kundfordringar har redovisats med 9,6 mnkr (ca 41 procent av balansomslutningen). Enligt A-sons anteckningar uppgick förfallna fordringar, 75 dagar gamla eller äldre, till 1,5 mnkr och skulle utredas av bolaget under det efterföljande räkenskapsåret. Bolagets kontantkassa har tagits upp till 642 000 kr (närmast föregående år 687 000 kr). I A-sons dokumentation finns inga noteringar beträffande kassaposten. Dock finns två inventeringsintyg undertecknade av företagsledaren.

Under det aktuella räkenskapsåret aktiverades 500 000 kr avseende förvärv av goodwill. I A-sons dokumentation finns inga anteckningar beträffande värdet av posten ifråga.

A-son har anfört följande.

Revisionen av städbolaget skedde under tidspress och flera viktiga frågor blev inte tillfredsställande besvarade. A-son har medgett att granskningen av bolagets rutiner och interna kontroll, avseende år 2000, var bristfällig. Enligt A-son visade avstämningar av mervärdesskatten att bolagets redovisning, generellt, inte var tillförlitlig. A-son övervägde därför att "inte tillstyrka någonting" i sin revisionsberättelse men avstod från detta efter diskussion med bolagets ekonomichef, tillika styrelseordförande. Han överlät åt städbolaget att ytterligare utreda

vissa frågor avseende mervärdesskatten och godtog att de justeringar som eventuellt behövde göras skulle vidtas av bolaget under det efterföljande räkenskapsåret. Han kontrollerade att sociala avgifter motsvarade en viss procent av bolagets bokförda löner. A-son har tillagt att han "missat att kommentera" att bolagets ordförande erhållit 300 000 kr utan att skatteavdrag gjorts.

Enligt A-son hade han två år tidigare granskat bolagets inventeringsrutiner. Han har medgett att granskningen av lagerredovisningen år 2000 var bristfällig och i huvudsak bestod av kontroll av att underlag fanns i form av lagerlistor och att gjorda justeringar var dokumenterade. Justeringarna avsåg artiklar som inte var bokförda i lagerredovisningen utan upptagna i manuella listor. Vidare diskuterade han med ekonomichefen rimligheten i det redovisade lagervärdet. Vad gäller posten kundfordringar har A-son uppgett att hans granskning var likartad den som han utförde av bolagets varulager. Beträffande bolagets kontantkassa har A-son anfört att han vid sin revision var övertygad om att det fanns något som inte stämde. Ekonomichefen medgav att olika fel hade inträffat men uppgav att dessa skulle åtgärdas efterföljande räkenskapsår. Eftersom företagsledaren verifierade kontantkassans värde nöjde sig A-son med att i revisionsberättelsen uttala att kontantkassan var orimligt hög.

Enligt A-son aktiverades 500 000 kr som goodwill i samband med att dotterbolagets förlustbringande verksamhet under året avvecklades och kunderna överfördes till moderbolaget.

RN gör följande bedömning.

Av såväl A-sons dokumentation som av hans yttranden framgår att han vid sin revision av städbolaget avseende år 2000 erhållit ett flertal tydliga indikationer på att bolagets interna kontroll fungerade dåligt och att redovisningen inte var tillförlitlig. Ekonomichefen hade även tillstått olika felaktigheter. Dessa omständigheter borde föranlett A-son att fördjupa sina granskningsåtgärder. A-son har emellertid tvärtom medgett att hans granskning i flera avseenden varit bristfällig och hänvisat till att revisionen skett under tidspress. RN vill, med anledning av denna A-sons förklaring, understryka att det förhållandet att revisorn arbetar under tidspress inte innebär att revisorn kan underlåta att utföra sin revision enligt god revisionssed.

Enligt RN:s uppfattning är det anmärkningsvärt att A-son inte mera ingående granskat bolagets hantering av skatter och avgifter, mot bakgrund av de tydliga tecken på fel som framkommit. Vidare framstår A-sons granskning av bl.a. bolagets varulager, kundfordringar och kontantkassa som närmast obefintlig. Vad gäller den goodwillpost som bolaget aktiverat kan konstateras att A-son inte gjort några överväganden om huruvida posten hade något värde. Sammanfattningsvis finner RN att A-son underlåtit att vidta kontrollåtgärder som borde ha framstått som självklara för honom. A-son har själv tillstått att flera viktiga frågor inte blev tillfredsställande besvarade. Att i denna situation, trots tydliga indikationer om betydande felaktigheter i bolagets redovisning, ändå tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkning samt förslag till vinstdisposition framstår som grovt vårdslöst.

Dokumentation

Enligt 10-14 §§ i RN:s tidigare gällande föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts (inriktning och omfattning), vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Krav på revisionsdokumentation finns numera i 24 § revisorslagen samt har ytterligare utvecklats i 2-5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2).

A-sons dokumentation av de fyra revisionsuppdrag som RN granskat utgörs, förutom av årsredovisningar, av standardiserade checklistor med kontrollfrågor avseende årsredovisning, intern kontroll och förvaltning. Frågorna är besvarade med Ja eller med kortfattade kommentarer. I vissa fall har frågorna markerats med ”bockar”. Vad markeringarna avser framgår inte. I övrigt består dokumentationen i huvudsak av bokslutsbilagor, utdrag ur huvudböcker och kopior av bokföringsorder. De senare är i några fall försedda med bockar eller kortfattade noteringar. Av dokumentationen kan inte utläsas vare sig omfattning eller inriktning av eventuella revisionsåtgärder.

A-son har anfört att merparten av hans revisionsklienter är små bolag som inte har något system för intern kontroll. Han har därför ansett det viktigt att ”genom insamlande av bokslutsbilagor” dokumentera att en ”ordentlig substansgranskning har skett”. Han använder sig av standardblanketter för sin planering samt vid sin revision av intern kontroll och förvaltning. Han försöker beskriva omfattningen av sina granskningsinsatser antingen i anslutning till respektive balanspost eller genom interna arbetsnoteringar. A-son har på RN:s frågor redogjort för sina granskningsinsatser.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation är genomgående bristfällig. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter framgår inte närmare hur granskningsinsatser genomförts eller omfattningen av dessa. De kontroller A-son säger sig ha utfört skulle ha framgått av den till RN insända dokumentationen. RN konstaterar att A-sons revisionsdokumentation inte uppfyller föreskrivna krav.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har, i tre av fyra granskade revisionsuppdrag, brutit mot grundläggande jävsbestämmelser i aktiebolagslagen. Han har äventyrat sitt oberoende genom att vara vald revisor i tre redovisningsbyråer som handhaft redovisningen år ett stort antal av hans revisionsklienter. A-son har vidare i flera fall underlåtit att i sina revisionsberättelser anmärka på att kontrollbalansräkningar inte upprättats. I ett av de granskade revisionsuppdragen framstår det som grovt vårdslöst att A-son, trots tydliga indikationer om betydande felaktigheter i bolagets redovisning, ändå tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkning. Slutligen konstaterar RN att A-son inte dokumenterat sina revisionsuppdrag på föreskrivet sätt.

Mot bakgrund av vad som framkommit i ärendet anser RN 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.

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 f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, 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, f.d. direktören Christer Lefrell, revisionsdirektören Eva Haage samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.