

LR: dom 2005-10-26, mål nr 6921-05

KamR: beslut att ej meddela PT, 2006-09-29, mål nr 7081-05

RegR: beslut att ej meddela PT, 2008-01-28, mål nr 6489-06

D 11/05

Inledning

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 dokumentation av senast utförd revision i fyra aktiebolag. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av de bolag som har varit föremål för SUT, nämligen i mekanikbolaget och logbolaget, båda avseende räkenskapsåret 2003.

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 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 disciplineringripande 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 de äldre bestämmelserna i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor m.m.

Enligt egen uppgift hade A-son, när SUT-ärendet initierades, 81 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i W AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

Anställda i redovisningsbyråer, som ingår i en koncern, ägda av A-sons hustru upprättar bokslut och årsredovisning åt 57 av A-sons totalt 74 revisionsklienter.

A-son har uppgett att redovisningsbyrån åt åtta av dessa klienter även handhar deras huvudbokföring. Han har dock tillagt att det i dessa fall förekommer situationer där det till redovisningsbyrån inlämnade verifikationsmaterialets klassificering inte är klar varför en dialog sker med företagsledaren. Vad därefter gäller eventuell attestering har A-son anfört att ifrågasvarande bolag är typiska "enmansföretag" där företagsledaren innehar samtliga funktioner och att avsaknaden av ansvars- och arbetsfördelning inte torde ge någon mening åt attestfunktionens syfte.

I A-sons dokumentation för de fyra av RN granskade revisionsuppdragen saknas genomgående oberoendeanalyser. A-son har anfört att dokumentation inte upprättats avseende hans analyser eftersom hans oberoende har ansetts självklart. Fortsättningsvis skall hans analyser dokumenteras.

RN gör följande bedömning.

Av 21 § revisorslagen (2001:883) följer att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 24 § första stycket revisorslagen samt 2 § 8 Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet skall en revisor dokumentera de slutsatser som revisorn har dragit om sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen.

RN finner att det förhållandet att A-sons hustru är ägare till och styrelseledamot i redovisningsbyråer som, utifrån material som delvis inte är klassificerat eller attesterat, handhar bokföring åt A-sons revisionsklienter i sig utgör en sådan omständighet som kan rubba förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet. Den praxis som har utvecklats med stöd av lagen (1995:528) om revisorer (se bl.a. RN:s beslut 1999-09-30, dnr 1999-428) gäller i fall som detta även vid tillämpning av den nya revisorslagen.

Det har i dessa fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

Former för utövande av revisionsverksamhet

Som framgått ovan utövar A-son sin revisionsverksamhet i W AB. I samband med att A-son i slutet av år 2004 ansökte om fortsatt auktorisation framkom att revisionsbyrån hade en styrelsesuppleant som inte var godkänd eller auktoriserad revisor. RN har noterat att A-son, när han år 1995 ansökte om fortsatt auktorisation, saknade styrelsesuppleant i byrån och att den dåvarande tillsynsmyndigheten Kommerskollegium påpekade detta. När RN år 1997 besökte A-son (med anledning av ansökan om godkännande som revisor från en av hans anställda) framkom ånyo att byråns styrelsesuppleant inte var kvalificerad revisor. Detta påpekades av RN. När A-son år 2000 ansökte om fortsatt auktorisation hade hans revisionsbyrå fortfarande en styrelsesuppleant som inte var kvalificerad revisor. Efter RN:s påpekande utsågs en auktoriserad revisor till suppleant. Enligt registreringsbevis som bifogades A-sons senaste ansökan om fortsatt auktorisation (att gälla från och med den 1 maj 2005) var denne person fortfarande styrelsesuppleant trots att hans auktorisation upphörde att gälla redan den 31 juli 2001.

A-son har anfört att han inte kände till att styrelsesuppleanten inte längre var kvalificerad revisor. A-son har till RN inkommit med ett registreringsbevis, daterat den 9 februari 2005, av vilket framgår att en godkänd revisor har utsetts till styrelsesuppleant i revisionsbyrån.

RN gör följande bedömning.

Enligt 11 § första stycket revisorslagen skall bl.a. styrelsesuppleanterna i ett bolag, i vilket en godkänd eller auktoriserad revisor bedriver sin revisionsverksamhet, vara godkända eller auktoriserade revisorer. Av 16 § lagen (1995:528) om revisorer, som gällde före den 1 januari

2002, framgick att en revisor fick bedriva revisionsverksamhet såsom enskild näringsidkare eller i handelsbolag eller aktiebolag. Lagen innehöll också regler om ägande, ledning m.m. för registrerade revisionsbolag. Av 4 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering framgick bl.a. att om en revisor drev sin yrkesverksamhet i annat aktiebolag än revisionsbolag fick endast auktoriserad eller godkänd revisor vara aktieägare, styrelseledamot och styrelsesuppleant samt firmatecknare, verkställande direktör och vice verkställande direktör. Det ankommer på en kvalificerad revisor att noga iaktta gällande regler för bedrivande av revisionsverksamhet. RN finner det anmärkningsvärt att A-son, trots flera påpekanden, har fortsatt att bedriva sin revisionsverksamhet i en byrå vars ledning inte har uppfyllt grundläggande regler i revisorslagen. A-son har därmed åsidosatt god revisorssed.

A-sons revisionsarbete

Mekanikbolaget

Mekanikbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till 33,4 mnkr och dess balansomslutning till 13,4 mnkr. Varulager redovisades med 1,6 mnkr, varav råvaror och förnödenheter 1,3 mnkr och varor under tillverkning 0,3 mnkr. A-sons dokumentation beträffande posten varulager består av en bokslutsbilaga, ett inventeringsintyg samt ett dokument benämnt Sammanställning inventering. A-son har antecknat lagerförändring, att lagerintyg fanns, att inkuransavdrag var noll procent och att fem produkter hade kontrollerats mot inköpsfakturer. Vad gäller produkter i arbete har han antecknat ”principerna granskade f.å./synes OK”.

A-son har beskrivit vilken granskning han har utfört av såväl råvaror som produkter i arbete. Han har bl.a. uppgett att han har summerat inventeringslistor och att dessa överensstämde med lagerintyg samt att han har granskat och analyserat såväl lagervärdets som bruttovinstens utveckling under tre år. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att han har granskat lagret också genom blädderkontroll av verifikat från december 2003 och januari 2004, att posten varuinköp kontoanalyserats samt att saldot enligt årsredovisningen stämde överens med huvudbok, lagerintyg och inventeringslistor. A-son säger sig genom sin analytiskt inriktade granskning ha bedömt lagervärdets förändring, lagret i procent av omsättningen och förädlingsvärdets förändring.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en viktig tillgångspost i mekanikbolaget. A-son har därför vid utförandet av sin revision haft anledning att ägna posten varulager särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat försäkra sig om att tillgången existerar. Revisorn bör i första hand närvara vid lagerinventeringen per balansdagen och stämma av de uppgifter som därvid framkommer mot lagerredovisningen. I andra hand kan revisorn göra en egen uppföljande kontroll av lagret – en form av inventering – i nära anslutning till balansdagen. I sådant fall skall revisorn genom att studera lagerrörelser bedöma lagrets existens per balansdagen. Det kan godtas att revisorn enstaka år begränsar sig till att följa upp hur lagerinventeringen har skett, vilka instruktioner som har funnits och vilka som har deltagit vid inventeringen. Detta gäller dock under förutsättning att revisorn tidigare år har bedömt inventeringsrutinerna och har testat dessa. Av A-sons uppgifter framgår inte att han har närvarit vid någon lagerinventering i mekanikbolaget. A-son har inte genom någon dokumentation visat att han på annat sätt har kontrollerat bolagets rutiner för inventering. Även med utgångspunkt att A-son har utfört de kontroller och analyser som han har sagt är dessa granskningsåtgärder alltför begränsade och ger

inte underlag för en tillförlitlig bedömning av varulagrets existens och därmed inte heller för dess värde.

Logbolaget

Logbolagets omsättning uppgick räkenskapsåret 2003 till ca 423 000 kr och dess balansomslutning till 7,6 mnkr. I förvaltningsberättelsen uppges att bolaget förvaltar och bedriver handel med värdepapper. I årsredovisningen har informerats om att de redovisningsprinciper som har tillämpats överensstämmer med årsredovisningslagen samt rekommendationer och uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och FAR.

Logbolaget har som bokslutsdispositioner redovisat de nedskrivningar av aktier som har erfordrats enligt lägsta värdets princip. Dessa nedskrivningar uppgick år 2003 till ca 11 000 kr och år 2002 till ca 1,5 mnkr. Av en not framgår att posten avsåg orealiserad förlust av värdepapper, lager. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte reflekterat över huruvida denna, av bolaget tillämpade redovisningsprincip, var korrekt eller inte. A-son har anfört att syftet med rubriceringen bokslutsdispositioner var att skilja orealiserade förluster från realiserade, dvs. från de som verkligen hade medfört ett likviditetsflöde. Avsikten med de poster som redovisats som bokslutsdispositioner var att påverka det skattemässiga utfallet. I ett senare yttrande har A-son tillagt att vissa verksamheter är särpräglade och att bolagets placering av posten som en bokslutsdisposition torde vara att föredra från ett analysperspektiv samtidigt som det understryker dess karaktär av skattemässig disposition.

Bolaget redovisade skulder till kreditinstitut med 5,4 mnkr. I årsredovisningen har inte redovisats vare sig pantar eller ansvarsförbindelser. A-son har anfört att säkerhet för lånen utgjordes av kapitalförsäkringar och att långgivaren i detta fall "redan [var] i besittning av panten". I ett senare yttrande har A-son tillagt att det bokförda värdet på panten var 4 837 000 kr dvs. lägre än krediten. Kreditgivaren visste dock om att de pantsatta försäkringarnas värden med marginal översteg krediten. För att en läsare skulle få en rättvisande bild borde enligt A-son information ha lämnats om dels pantens bokförda värde, dels pantens faktiska värde på balansdagen. A-son har uppgett att uppgift om försäkringarnas marknadsvärden inte var tillgängliga för samtliga poster. Att enbart lämna information om det bokförda värdet skulle enligt A-son vara missledande för en utomstående läsare. Slutligen har A-son tillagt att logbolaget endast hade två intressenter, ägare och kreditgivare, och att dessa hade en mera korrekt och rättvisande bild varför årsredovisningens syfte att ge information till företagets intressenter kunde synas vara uppfyllt.

RN gör följande bedömning.

Aktier redovisades i logbolaget som omsättningstillgångar under rubriken lager. Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen är huvudregeln att omsättningstillgångar skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I FAR:s rekommendation nr 12 Redovisning av aktier och andelar sägs att denna regel innebär att omsättningsaktier skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och balansdagens börsvärde. Av bilaga 2 till årsredovisningslagen följer att förändring av varulager skall redovisas som en separat rubrik efter rubriken Nettoomsättning. Att, som A-son har anfört, köp och försäljning av värdepapper skulle utgöra en så särpräglad verksamhet att årsredovisningslagens regler inte skulle tillämpas är felaktigt liksom hans argument om bokslutsdispositioner.

Slutligen följer av 5 kap. 11 § första stycket årsredovisningslagen att för varje skuldpost i balansräkningen skall, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form. Uppgiften skall avse den pantsatta säkerhetens bokförda värde. Att

uppgifter om en pants marknadsvärde saknas är inte något skäl för att underlåta att inom linjen redovisa en pant. A-sons argument, som återgetts ovan, är svårförståeliga och tyder på att han inte rätt har förstått vare sig begreppet rättvisande bild eller att syftet med en årsredovisning och årsredovisningslagens krav är att tillgodose behovet hos en vidare intressentkrets än ägare och kreditgivare, bl.a. tredje mans intresse.

Som framgått ovan har A-son godtagit att logbolaget redovisade nedskrivningar som bokslutsdispositioner samt underlät att lämna uppgift om ställda säkerheter. Det ankommer på en kvalificerad revisor att verka för att revisionsklienternas årsredovisningar uppfyller gällande regler och god redovisningssed. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionsmed.

RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot revisorslagens regler om självständighet och opartiskhet. Vidare har hans revisionsbyrå inte uppfyllt kraven i samma lag att endast kvalificerad revisor får ingå i styrelsen. Det kan vidare konstateras att A-sons granskning av ett varulager har varit bristfällig. Slutligen har han underlåtit att verka för att en årsredovisning utformades enligt gällande regler och god redovisningssed.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor och skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.