

LR: dom 1997-09-30, mål nr
Överklagat KamR – överklagandet återtaget

D 30/96

Kommerskollegium (KK) har mottagit en anmälan beträffande auktoriserade revisorn A-son. Anmälarbolaget (för enkelhetens skull sammanförs i det följande såväl anmälarbolaget som det ursprungliga köparbolaget under benämningen *anmälaren*) har i korthet gjort gällande följande. A-son har åsidosatt sina plikter som revisor i samband med en företagsöverlåtelse. Genom överlåtelsen, som fullbordades under våren 1991, förvärvade anmälaren ett antal bolag (koncernen) i vilka A-son var vald revisor. A-son har förfarit vårdslöst vid granskningen av det bokslut som legat till grund för avtalsvillkoren, dvs. koncernens årsredovisning för räkenskapsåret 1990. Detta har medfört att han nämnda år lämnat en ren revisionsberättelse trots att årsredovisningen innehöll flera allvarliga fel. A-son har även i övrigt agerat på ett sätt i samband med överlåtelsen som vilselett köparen att sätta tilltro till den felaktiga årsredovisningen. A-sons handlande har inneburit stor skada för anmälaren.

Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KKs ansvar för revisorsfrågor. Enligt övergångsbestämmelser till lagen (1995:528) om revisorer skall ärendet, vad avser bedömningen i sak, prövas enligt äldre bestämmelser, dvs. förordningen (1973:221) om auktorisation och godkännande av revisorer (revisorsförordningen). De disciplinära påföljder som enligt 23 § nämnda förordning kan komma i fråga är varning eller upphävande av auktorisationen.

Anmälaren har anfört bl.a. följande.

I oktober 1990 uppmärksammade anmälaren en annons i Dagens Industri enligt vilken, utan att det närmare framgick vilka bolag det gällde, koncernen bjöds ut till försäljning. Annonsen gav en mycket positiv bild av koncernen. Vidare omnämndes A-sons arbetsgivare, en av landets största och mest välrenommerade revisionsbyråer. Eventuella köpare hänvisades till A-son som därefter skulle vidareförmäda dessa kontakter till säljarna. Anmälaren kontaktade A-son, varefter förhandlingar inleddes med säljarna. Förhandlingarna ledde till att anmälaren i mars 1991 förvärvade koncernen. A-son deltog i sin egenskap av vald revisor aktivt vid dessa förhandlingar. Han närvarade bl.a. vid flera möten mellan parterna. Han upprättade även köpeavtalet vars utformning bl.a. baserades på koncernens reviderade bokslut per den 31 december 1990. A-son lämnade en ren revisionsberättelse och uttalade sig vid mötena på ett sätt som föranledde anmälaren att sätta särskild tilltro till tillförlitligheten av årsredovisningarna. En kort tid efter det att köpet fullbordats märkte anmälaren att koncernen gick med kraftig förlust. Enligt periodbokslut per den 30 april 1991 visade verksamheten för årets första tre månader en förlust om drygt två miljoner kr i stället för en budgeterad vinst om ca en halv miljon kr. En av anledningarna till koncernens kraftiga förlust var att dess ekonomiska ställning per den 31 december 1990 i väsentliga delar avvek från upprättade årsredovisningshandlingar och vad som i övrigt garanterats från säljarnas sida. Koncernens redovisade vinst per den 31 december 1990 om ca en halv miljon kr var helt missvisande. I själva verket borde, med hänsyn till de fel som årsredovisningen innehöll, koncernen ha redovisat en förlust om drygt en miljon kr.

Angående skälen till felaktigheterna har anmälaren anfört bl a följande.

Under hösten och vintern 1990/91 utförde koncernen ett entreprenadarbete till ett offererat fast pris om ca tre miljoner kr. Avtalet var det största åtagandet i koncernens historia. Den i Sverige dominerande redovisningsmetoden vid entreprenader till fast pris är att projektet inte vinstavräknas förrän det har avslutats, något som A-sons egna medarbetare vidgått i en gransknings-PM som upprättats i samband med det tidigare nämnda periodbokslutet. Koncernen har emellertid använt sig av successiv vinstavräkning. Detta har dessutom i bokslutet per den 31 december 1990 skett på ett felaktigt sätt vilket förbättrat koncernens resultat med i vart fall drygt 800 000 kr.

Den 30 november 1990 utfärdade koncernen en faktura om ca 200 000 kr, exklusive mervärdesskatt. Kunden (en bilfirma) hade en kort tid dessförinnan försatts i konkurs, något som var känt vid tidpunkten för faktureringen. Några leveranser skedde inte överhuvudtaget varför hela fakturabeloppet oriktigt kommit att förbättra koncernens resultat per den 31 december 1990. Konkursförvaltaren har förnekat all kännedom om fakturan som inte heller finns upptagen i konkursbouppteckningen. Enligt A-sons medarbetares PM krediterades fakturan den 28 februari 1991. Det kan noteras att denna, vid bokslutstillfället, var koncernens största utestående faktura. Beloppet motsvarade ca hälften av koncernens redovisade vinst.

Av A-sons yttranden framgår bl.a. följande.

A-son anser att omfattningen av hans medverkan i samband med själva överlåtelsen har överdrivits av anmälaren. Det är riktigt att han för säljarnas räkning förde in en annons i Dagens Industri samt att han vidarebefordrade tilltänkta köparens telefonnummer till säljarna. Vid dessa kontakter förmedlade han inte någon närmare information om koncernen. Den information som lämnades i annonsen var riktig utifrån de förutsättningar och förhållanden som förelåg när den publicerades. Hans delaktighet i överlåtelsen inskränkte sig därefter till att närvara vid två möten mellan parterna, att per telefon samtala med säljarna och någon gång även med köparen samt att, på uppdrag av säljarna, ta fram och översända ett standardavtal som underlag för de fortsatta diskussionerna mellan parterna. Han har inte i något av dessa sammanhang ombetts att bekräfta uppgifter som säljarna lämnat eller fungerat som någon slags ”garant” i annat avseende än vad som med automatik följde av att han avgivit en ren revisionsberättelse i samband med sin granskning av koncernens olika årsbokslut.

A-son förnekar att han i något avseende förfarit vårdslöst vid utförandet av sitt revisionsuppdrag. Han kan inte heller vitsorda anmälares påståenden om fel och brister i årsredovisningen.

A-son kan inte vitsorda de omständigheter som anmälaren grundar sig på i fråga om entreprenaden. Intäkterna översteg de kostnader som rätteligen hänförde sig till projektet. Det är riktigt att entreprenaden i bokslutet per den 31 december 1990 redovisades med successiv vinstavräkning. Kostnaden för att fullborda projektet bedömdes då inte överstiga de återstående intäkterna varför det inte var aktuellt att göra någon avsättning för förlust. Någon anledning att företa en fördjupad analys fanns inte med beaktande av bl.a. att uppdraget uppvisade normala bruttovinster.

Den omstridda fakturan var visserligen utställd på ett konkursbo men bedömdes av den redovisningsansvarige bolagsmannen som säker. Enligt vad denne uppgett till A-son skall konkursförvaltaren ha förklarat att fakturan skulle betalas av konkursboet. Arbetet fortsatte därför. A-son har inte personligen haft någon kontakt med konkursförvaltaren. Han hade emellertid inte någon anledning att ifrågasätta den redovisningsansvarige bolagsmannens uppgifter.

RN gör följande bedömning.

Det är av vikt att en revisor som åtar sig arbetsuppgifter vid sidan av det egentliga revisionsuppdraget noga iakttar att ett sådant uppdrag inte ges sådan form och omfattning att hans oberoende kan ifrågasättas, eller att en senare kritisk prövning vid revisionen förhindras.

När det gäller annonsen i Dagens Industri konstaterar RN att den ger en bild av en välmående rörelse. Det sägs bl.a. att "nuvarande inriktning vad gäller produkt/marknad har en mycket god tillväxtpotential". I slutet av annonsen anges att eventuella intresseanmälningar förmedlas genom A-sons försorg. Vem säljaren är framgår dock inte. Textens utformning ger ett klart intryck av att det är A-son som står bakom de värdeomdömen beträffande koncernen som kommer till uttryck i annonsen.

Om en kvalificerad revisor vid överlåtelse av ett klientbolag annonserar för klientens räkning måste han noga ge akt på att det tydligt framgår att hans medverkan är begränsad till kontaktförmedling och uppgiftslämnande. Revisorn får inte, som A-son gjort här, i annonsen uttrycka sig på ett sätt som ger intryck av att han "gör reklam" för verksamheten. En blivande köpare kan generellt sett förmodas lägga stor vikt vid den kvalificerade revisorns bedömning. Därmed följer även en betydande risk för att en, i detta avseende, oförsiktig revisors oberoende kan komma att ifrågasättas i ett senare skede.

RN finner att A-son genom att utforma annonsen på sätt som skett har äventyrat sin oberoende ställning som revisor. Han har därigenom åsidosatt god revisorssed.

Beträffande A-sons agerande i övrigt vid själva överlåtelsen är RN av den uppfattningen att det i vart fall kan ifrågasättas om det varit lämpligt av honom att medverka ens i den begränsade omfattning som följer av hans egna uppgifter. Detta främst med beaktande av att han i egenskap av vald revisor samtidigt har varit skyldig att företa en oberoende granskning av det årsbokslut som uppenbarligen måste ha haft stor betydelse vid utformningen av överlåtelseavtalet. Om en affär som denna förmedlas genom en auktoriserad revisor och revisorn därefter medverkar vid möten och upprättar avtalsförslag kan det, enligt RNs mening, mycket väl finnas fog för att han uppfattas som en slags garant. Detta även utan att revisorn uttryckligen bekräftar några specifika uppgifter. Också i en sådan situation finns det en risk att revisorns oberoende ställning kan ifrågasättas.

När det gäller A-sons agerande i nu behandlat avseende står uppgift mot uppgift i fråga om omfattningen och innebörden av hans engagemang. RN finner därför inte att det är visat att A-son handlat på ett sådant sätt att grund för allvarlig kritik mot honom föreligger.

En kvalificerad revisor förutsätts utföra sitt granskningsarbete med utgångspunkt från en väsentlighets- och riskbedömning i varje enskilt fall. Det är självklart att rörelsens resultat är av betydelse vid en företagsöverlåtelse. I förevarande fall hänvisades redan i annonsen till koncernens vinst. Här har också köparen uppenbarligen lagt stor vikt vid dessa uppgifter, något som A-son med tanke på sin medverkan vid affärens genomförande måste förutsättas ha haft kännedom om. Detta medför vidare att det har legat i säljarnas intresse att presentera en årsredovisning som uppvisade ett så högt resultat som möjligt. RN finner därför att A-son vid sin granskning av koncernens bokslut för räkenskapsåret 1990 har haft anledning att vara särskilt uppmärksam vid granskningen av sådana poster som kan ha stor påverkan på resultatet.

När det gäller entreprenaden följer redan av uppdragets storlek och att projektet redovisades enligt den mindre vanliga metoden med successiv vinstavräkning att A-son borde ha företagit en noggrann granskning. KK, som har haft tillgång till A-sons dokumentation, har i ett föreläggande till A-son noterat att hans dokumentation inte innehåller några anteckningar om entreprenaden och med anledning därav frågat honom hur granskningen av entreprenaden gick till. A-son har härvid uppgett att han granskat entreprenadavtalet. Någon beskrivning av eventuell granskning av redovisningen har dock inte lämnats. Han har inte heller gjort gällande att KKs påstående om att det saknas granskningsanteckningar skulle vara felaktigt.

En revisor är alltid skyldig att dokumentera sitt revisionsarbete. Som framhållits ovan utgör entreprenaden exempel på just en sådan post som A-son med tanke på omständigheterna haft skäl att granska särskilt noga. RN finner det därför anmärkningsvärt att A-son inte noga har dokumenterat de överväganden som han gjort beträffande entreprenaden. Hans underlåtenhet härvidlag utgör ett klart avsteg från god revisionssed. Den föranleder också RN att ifrågasätta om A-son överhuvudtaget vidtagit någon granskning av hur entreprenaden redovisats. Som en försvårande omständighet tillkommer att KK i ett tidigare tillsynsärende, i

oktober 1989 – en kort tid före det räkenskapsår som är av betydelse för bedömningen i förevarande ärende – riktat kritik mot A-son för bl.a. hans undermåliga granskningsdokumentation (Dnr 177-88).

RN kan inte, med det material RN har tillgång till, uttala sig om huruvida entreprenaden redovisats korrekt eller felaktigt i årsbokslutet.

Även fakturan till konkursboet utgör enligt RNs förmenande exempel på en transaktion som A-son med tanke på omständigheterna haft anledning att granska närmare. Det var fråga om ett väsentligt belopp och fakturan var utställd på ett bolag som var försatt i konkurs. A-son har uppgett att han inte själv kontaktat konkursförvaltaren utan att han förlitat sig på en uppgift han fått från en av bolagets ägare om att fordringen var säker. RN finner detta anmärkningsvärt. Det hade varit lätt för A-son att själv kontakta konkursförvaltaren och få uppgiften bekräftad. A-sons underlåtenhet att företa denna kontroll utgör ett allvarligt åsidosättande av god revisionssed.

RN gör följande sammanfattande bedömning. A-son har för klients räkning annonserat på ett sätt som medfört risk för att hans oberoende som revisor kunnat ifrågasättas. Han har vidare åsidosatt god revisionssed genom att inte dokumentera sin granskningsinsats beträffande entreprenaden samt genom att inte på ett godtagbart sätt förvissa sig om att koncernen hade en säker fordran på konkursboet. Hans underlåtenhet härvidlag framstår som än mer klandervärd eftersom det är fråga om två poster som med tanke på omständigheterna varit särskilt betydelsefulla.

A-son har på ett allvarligt sätt åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RNs ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Anne-Charlotte Eggwertz, Klas-Erik Hjorth, Birgitta Lindén, Jan-Erik Moreau och Per Thorell. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, avdelningsdirektören Carina Bergman Marcus samt byrådirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.