

D 42/99

Revisorsnämnden har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och godkände revisorn B-son. I den del anmälan gäller B-son behandlas den i ett separat disciplinärende (dnr 1995-701).

Bakgrund

En konkursförvaltare har i skrivelse till Revisorsnämnden (RN) ifrågasatt huruvida A-son och B-son utfört sina revisioner i ett aktiebolag (bolaget) för åren 1989-1992 i enlighet med god revisionssed. De har båda varit valda revisorer i bolaget under nu nämnda år. Dessförinnan var A-son ensam vald revisor. Bolaget, som bildades år 1987, skulle driva en fritids- och konferensanläggning. Anläggningen var emellertid under bolagets hela verksamhetstid uthyrd till Invandrarverket som flyktingförläggning. I augusti 1993 sade Invandrarverket upp avtalet till upphörande den 31 mars 1994. I april 1994 försattes bolaget i konkurs.

De aktuella åren varierade bolagets omsättning mellan 10 och 18 mkr. Balansomslutningen varierade mellan 34 och 37 mkr.

Revisionsberättelsen för respektive år är ren med undantag för den avseende räkenskapsåret 1992 som har en upplysning om att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen under året inte betalats i rätt tid. Kontrollbalansräkningar har intagits i årsredovisningarna för de i anmälan aktuella åren. Såvitt framgår av materialet upprättades ej någon årsredovisning för räkenskapsåret 1993.

Anmälan

Enligt konkursförvaltaren har bolagets interna kontroll under den aktuella perioden uppvisat mycket allvarliga brister. Bolagets redovisningssystem och rutiner har fungerat så dåligt att det kan ifrågasättas om företagsledningen löpande kunnat följa resultatutvecklingen på ett tillfredsställande sätt. Av anmälan och den utredning konkursförvaltaren låtit göra framgår vidare bl.a. att i kontrollbalansräkningarna för åren 1990, 1991 och 1992 har det bokförda värdet av bolagets innehav av andelar i en bostadsrättsförening justerats upp till 24 mkr, vilket inneburit att det justerade egna kapitalet med stor marginal överstigit aktiekapitalet. Bokförda värdet av andelarna var ca 12 mkr. Under hösten 1991 anlidade bolaget ett värderingsinstitut som värderade hela anläggningen till 55 mkr.¹ Till grund för värderingen låg en av bolaget upprättad budget som bl.a. baserades på att samtliga andelar i bostadsrättsföreningen var sålda. Ännu vid utgången av år 1992 hade dock bara ett fåtal andelar avyttrats. Det framgår även att bolaget för flera perioder under år 1992 inte upprättat några deklarationer avseende moms, avgifter och källskatter och att bolagets skulder för skatter och avgifter avseende räkenskapsåret 1992 uppgick till 1,2 mkr. Konkursförvaltaren noterar också att A-sons medrevisor B-son varit delägare i ett aktiebolag (fåmansbolag) som år 1989 lånade ut betydande belopp till bolagets ägare och under år 1991 också blev delägare i bolaget.

Revisorernas yttranden

¹ Uppjusteringarna i kontrollbalansräkningarna avsåg endast andelarna i bostadsrättsföreningen. Såvitt RN förstått saken omfattade den externa värderingen utöver andelarna (som var omsättningstillgångar) även bolagets anläggningstillgångar som utgjordes av byggnader, markanläggningar och en golfbaneanläggning.

A-son har i yttrande till RN anförut bl.a. följande. ”I samband med att B-son blev invald som revisor i bolaget 1989 bestämdes arbets- och ansvarsfördelningen mellan mig och B-son uttryckligen av bolagets ägare och styrelse”. Detta beslut innebar att B-son och hans lokalkontor ”tilldelades huvudansvaret för hela revisionsprocessen, d.v.s. löpande granskning, redovisningssupport, förbättringar av den interna kontrollen, revision av årsbokslut samt upprättande av årsredovisning. Min arbetsuppgift begränsades till att granska den officiella årsredovisningen, biträde i taxeringsfrågor samt att vara minoritetsägarna behjälplig i ekonomiska frågeställningar. Min fråga om B-son hade erhållit denna detaljerade arbets- och ansvarsfördelning och huruvida han accepterat uppdraget i dess omfattning besvarades jakande” av en företrädare för bolaget.

A-son anför vidare att han uttalat sitt ”missnöje med dokumentationen (B-sons, RN:s anmärkning) avseende räkenskapsåret 1991 i en skriftlig pm till styrelsen för bolaget. Jag har avsiktligt påtecknat revisionsberättelsen för verksamhetsåret 1991 i april 1993 att jämföras med B-sons påskrift i juni 1992. Detta efter att telefonledes bringat klarhet i innehållet i årsredovisningen och bokslutspärmen.” Vad gäller värdet på bolagets andelar i bostadsrättsföreningen hävdar A-son att han tagit del av det värderingsintyg i vilket bolagets totala innehav av tillgångar i augusti 1991 av en opartisk värderingsman värderats till 55 mkr. Vid tiden för fastställande av årsredovisningen för år 1992 informerades han muntligt av två styrelseledamöter att värderingsinstitutet stod fast vid sin värdering från år 1991. A-son anför slutligen att han anser att bolagets obestånd uppkom i augusti 1993 då Invandrarverket sade upp avtalet.

B-son har i yttrande bekräftat att han ägde 5 % av aktierna (10 tkr) i ett fåmansbolag som under år 1989 lånade ut 2 mkr till ägarna av bolaget och att fåmansbolaget under år 1991 förvärvade 15 % (75 600 kronor) av aktierna i bolaget. ”Jag vill dock understryka att jag för hela perioden från 1989 till konkursutbrottet betraktat A-son som bolagets huvudansvarige revisor, dels på grund av att han sedan tidigare utgjorde av bolagets ägare utsedd revisor, dels på grund av att han är auktoriserad revisor. Mitt uppdrag kunde väl närmast karaktäriseras som minoritetsrevisor i bolaget, även om någon formell uppdelning av revisorsuppdragets omfattning mellan A-son och mig aldrig gjorts.”

RN:s dokumentationsgenomgång

RN har tagit del av A-sons och B-sons revisionsdokumentation för åren 1990 och 1991. B-sons dokumentation utgörs av en pärm innehållande nästan uteslutande bokslutsmaterial. A-son har dokumenterat viss genomgång av detta material. RN konstaterar att A-son i oktober 1991 erhöll B-sons bokslutspärm avseende räkenskapsåret 1990. Han informerades samtidigt om att årsredovisningen var klar och att ordinarie bolagsstämma hade hållits redan i juni 1991. A-son utförde granskning av innehållet i medrevisorns bokslutspärm i december 1991. Revisionsberättelsen är emellertid av båda revisorerna daterad den 4 juni 1991.

Ordinarie bolagsstämma för räkenskapsåret 1991 hölls i augusti 1992. B-sons underskrift på den gemensamma revisionsberättelsen är daterad i juni 1992. A-sons namnteckning är daterad den 16 april 1993. Av A-sons dokumentation framgår att han först i januari 1993 erhöll medrevisorns boksluts/revisionspärm avseende räkenskapsåret 1991. I skrivelse den 15 mars 1993 till bolaget påtalade A-son att det funnits oreglerade revisionsarvoden avseende det revisionsarbete han utfört åren 1990 och 1991. ”Då vi via inkassobyrå erhöll betalning först februari 1993 ansåg vi det nödvändigt att erhålla betalning för förskottsfakturan innan något ytterligare arbete utfördes. Denna faktura skulle betalas senast 21 februari 1993 men har ännu ej reglerats. Erhåller vi ej någon likvid inom 5 dagar kan vi endast konstatera att någon revision ej kommer att utföras.”

Även beträffande räkenskapsåret 1991 har A-sons granskning inskränkt sig till genomgång av medrevisorns bokslutspärm. Hans uppgifter till RN att han per telefon skulle ha sökt bringa klarhet i materialet kan inte verifieras av hans dokumentation. A-son har i en

revisionspromemoria ställd till styrelsen i samband med påtecknandet av revisionsberättelsen i april 1993 anför bl.a. följande: "Den revision som utförts har bestått av ovanstående boksluts/revisionspärm. I denna dokumenteras visserligen nästan samtliga balansposter men några revisionsanteckningar finns ej. Principen vid en revision är att granska bolagets räkenskaper och förvaltning i övrigt. Vad som nu skett är en genomgång av bolagets bokslutsdokumentation utan möjlighet att verifiera och bedöma riktigheten via granskning av andra handlingar. Den insats som detta skulle kräva har dock ej bedömts som meningsfull. Då medrevisor B-son redan utfärdat och undertecknat ren revisionsberättelse kan jag endast förlita mig på att revisionsinsatsen varit tillfredsställande." I promemorian konstaterar A-son vidare att "Någon egentlig dokumentation för det beräknade försäljningsvärdet av andelar i bostadsrättsföreningen finns dock ej. Uppenbarligen har försäljningsvärdet baserats på de avyttringar som skett under ca ett år där endast 93 av totalt 1 804 andelar har avyttrats. Med tanke på bolagets resultat för 1991 krävs nog att andelarna avyttras i en betydligt snabbare takt för att en motsvarande kontrollbalansräkning i 1992 års bokslut skall vara trovärdig."

För räkenskapsåret 1992 avgav styrelsen årsredovisning i oktober 1993. Den gemensamma revisionsberättelsen är av båda revisorerna undertecknad samma månad och år.

RN gör följande bedömning

Relationerna mellan de båda valda revisorerna framstår som synnerligen anmärkningsvärda. Om mer än en revisor utses i ett aktiebolag skall, enligt god revisionssed, revisorerna snarast träffa överenskommelse om arbetsfördelningen. I förarbetena till aktiebolagslagen (prop. 1975:103) finns följande uttalande: "Varje revisor är i princip ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns". A-son har inte ens gjort gällande att han haft någon diskussion med medrevisorn i denna fråga. Kontakterna dem emellan vad gäller arbetsfördelningen synes helt ha gått via bolaget. I detta fall har avsaknaden av kontakter mellan de båda valda revisorerna lett till att båda anser att den andre revisorn var huvudrevisor. Denna brist på kommunikation har såvitt framgår av RN:s utredning fått den allvarliga konsekvensen att ingen av dem känt ett eget ansvar för revisionsuppdraget. Vad som inträffat belyser vikten av att skriftlig överenskommelse träffas om arbetsfördelningen vid gemensam revision. Med anledning av vad A-son anför att bolagets ägare och styrelse "bestämde" arbets- och ansvarsfördelningen revisorerna emellan vill RN betona att det inte ankommer på vare sig styrelse eller bolagsstämma att besluta om arbetsfördelningen mellan de valda revisorerna. Detta är något som de själva skall komma överens om. Denna grundläggande princip borde inte ha varit obekant för A-son. Genom att underlåta att genom direkt kontakt med sin medrevisor komma överens om en lämplig arbetsfördelning har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har utfört sin revision avseende räkenskapsåret 1990 i december 1991. (Han erhöll medrevisorns bokslutspärm i oktober 1991.) Båda revisorerna har emellertid daterat sin gemensamma revisionsberättelse i juni 1991 dvs. den månad under vilken bolaget höll ordinarie bolagsstämma. Såvitt framgår av A-sons yttranden och dokumentation har han inte haft någon kontakt med B-son. Trots att A-son ansåg att denne skulle utföra revisionen och att hans egen insats skulle inskränka sig till en genomgång av medrevisorns revisionsanteckningar har han nöjt sig med en bokslutspärm och inte efterfrågat medrevisorns revisionsnoteringar. RN vill betona att oaktat A-son uppfattat sin revisorsroll som begränsad hade han ett självständigt ansvar att aktivt agera för att i god tid före slutdagen för bolagsstämma (enligt 9 kap. 5 § ABL i dess lydelse före 1996-01-01) erhålla för sin revision erforderligt underlag och för att förvissa sig om att medrevisorn utfört sitt revisionsarbete på ett godtagbart sätt. Slutligen konstaterar RN att A-son vad gäller räkenskapsåret 1990 daterat sin revisionsberättelse ca sex månader innan han påbörjat sin genomgång av bokslutspärmen.

Av god revisionssed följer att datering och undertecknande av revisionsberättelse bör göras i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.

Först i april 1993 tecknade A-son på revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1991. Bolaget hade hållit ordinarie bolagsstämma för detta räkenskapsår redan i augusti 1992. Som skäl till den sena påteckningen har A-son åberopat att medrevisorns bokslutsmaterial var bristfälligt och att han fått del av detta material först i januari 1993. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte heller beträffande räkenskapsåret 1991 aktivt agerat för att i tid erhålla för sin revision erforderligt underlag och inte heller detta år genom kontakt med medrevisorn ifrågasatt varför dennes revisionsdokumentation utgjordes av enbart bokslutsmaterial. Att som A-son gjort i en promemoria informera bolagets styrelse om att han inte gjort någon revision fritar honom självfallet inte från ansvaret enligt då gällande revisorsförordning (1973:221) att redbart och nitiskt och enligt god revisorssed utföra sitt uppdrag. Redan år 1988 fanns en rekommendation från Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR om gemensam revision av vilken framgår vilka minimiinsatser som krävs av varje revisor i de fall två eller flera revisorer utsetts av bolagsstämman. A-sons granskningsinsatser uppfyller inte dessa minimikrav. A-sons agerande som revisor i bolaget räkenskapsåren 1990 och 1991 präglas av en anmärkningsvärd passivitet och innebär att han allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Sammanfattningsvis kan konstateras att det varken av A-sons dokumentation eller vad han anfört i yttranden till RN framgår att A-son när han undertecknade revisionsberättelserna för respektive år haft fog för att intyga att han utfört sin revision enligt god revisionssed.

Även sedan A-son i januari 1993 erhållit medrevisorns bokslutspärm avseende år 1991 väntade han med att utföra några granskningsinsatser. Sålunda kan av A-sons dokumentation utläsas att han avvaktade en förskottsbetalning från bolaget innan han fullföljde sitt revisionsarbete. Med anledning härav vill RN betona att en revisor som åtagit sig ett revisionsuppdrag har ett ansvar för att uppdraget fullföljs. I det fall en revisor av olika skäl anser att han inte kan eller bör slutföra sitt revisionsuppdrag skall han ta konsekvenserna av detta och avsäga sig revisionsuppdraget. För att avgå vid sådan tidpunkt att slutförandet av revisionsarbetet försvåras eller försenas krävs dock tungt vägande skäl. Utebliven eller bristande betalning av arvode kan inte i sig anses utgöra ett sådant skäl. A-son hade i den situation han befann sig ett ansvar för att revisionen snarast skulle fullföljas. Att till bolaget ange betalning som villkor för detta har därför inte varit förenligt med god revisorssed.

Med anledning av att bolaget hade hållit ordinarie bolagsstämma utan att det fanns fullständig revisionsberättelse borde A-son ha avgett en egen revisionsberättelse och i denna anmärkt på detta förhållande.

I revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1992 har revisorerna anmärkt på att avdragen skatt, sociala avgifter samt mervärdesskatt vid ett flertal uppbördstillfällen under räkenskapsåret inte betalats i rätt tid. Av konkursförvaltarens utredning framgår dock att bolaget för flera perioder under år 1992 inte ens upprättat deklarationer avseende moms, avgifter och källskatter, än mindre gjort några inbetalningar. Att anmärka att bolaget "inte i rätt tid" erlagt skatter och avgifter ger intryck av att betalning trots allt skett, om än för sent, och har därför i detta fall inte bara varit felaktigt utan vilseledande.

I bolagets årsredovisningar för de aktuella åren finns intagna kontrollbalansräkningar i vilka värdet på bolagets tillgångar uppjusterats. Skyldigheten för revisorer att granska kontrollbalansräkningar tillkom först år 1992 genom ändring i aktiebolagslagen. I detta fall var emellertid kontrollbalansräkningarna intagna i respektive årsredovisning, mellan balansräkning och notanteckningar, och omfattades därför av revisorernas ordinarie granskningsuppdrag. Angivna värden har uppenbarligen godtagits av revisorerna. Inga kommentarer har lämnats i revisionsberättelserna. De värden som angetts var av avgörande betydelse för att undvika tvångslikvidation. Till grund för uppjusteringen år 1990 och följande år låg beräknat försäljningsvärde av andelar i en bostadsrättsförening som under år 1990 köpt vissa fastigheter av bolaget varefter detta, för köpeskillingen, förvärvat samtliga andelar i

bostadsrättsföreningen. Avsikten var att bolaget därefter skulle försälja andelarna. A-son har, i sin revisionspromemoria i april 1993, ifrågasatt den värdering av andelarna som gjorts i årsredovisningen för år 1991 och anför att andelarna måste avyttras i en betydligt snabbare takt för att en motsvarande kontrollbalansräkning i 1992 års årsredovisning skulle vara trovärdig. Inför avgivandet av revisionsberättelsen för år 1992 har han dock nöjt sig med ett muntligt besked från två av styrelseledamöterna att det av bolaget anlitate värderingsinstitutet stod fast vid sin ursprungliga värdering. Av förvaltningsberättelsen framgår dock att justeringen av värdet på andelarna ”baseras på den kommande försäljningen av bolagets andelar i bostadsrättsföreningen”. Det var sålunda det realistiska i budgeterad försäljning som A-son hade att ta ställning till. Mot bakgrund härav och med beaktande av den tveksamhet han några månader tidigare framfört beträffande uppjusteringen finner RN det anmärkningsvärt att A-son i denna för bolagets fortlevnad avgörande fråga inte beaktat att försäljningen av andelar nästan helt upphört under år 1992.

Som inledningsvis anförts sade Invandrarverket i augusti 1993 upp avtalet med bolaget. Enligt ABL 11 kap 9 § (i dess lydelse före 1999-01-01) skall förvaltningsberättelsen innehålla information om bl.a. sådana händelser av väsentlig betydelse för bolaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut. Invandrarverkets uppsägning av avtalet var en sådan händelse som skulle ha informerats om i förvaltningsberättelsen. (Styrelsen avgav sin årsredovisning för räkenskapsåret 1992 i oktober 1993.) A-son har inte antytt att han skulle ha verkat för att denna information togs med i förvaltningsberättelsen. Han har heller inte hävdat att han skulle ha påtalat att styrelsen, snarast efter det att Invandrarverket sade upp avtalet, skulle upprätta ny kontrollbalansräkning. Enligt RN:s bedömning har A-son genom sin passivitet i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av protokoll från styrelsemöte i bolaget i augusti 1989, vid vilket båda revisorerna deltog, framgår att A-sons medrevisor, B-son valdes till revisor i bolaget samtidigt som ett av denne delägt fåmansbolag lämnade lån om 2 mkr till bolagets ägare. Under år 1991 förvärvade fåmansbolaget 15 % av aktierna i bolaget. Dessa omständigheter kan inte ha varit obekanta för A-son. Han har dock inte gjort gällande att han på något sätt reagerat inför det jävsförhållande som därmed förelegat för B-son. RN finner det inte förenligt med god revisorssed att avge en revisionsberättelse tillsammans med en jävig revisor utan att jävsförhållandet kommer till uttryck. A-son borde således i revisionsberättelserna ha anmärkt på att hans medrevisor var jävig. Om medrevisorn inte varit beredd att underteckna en revisionsberättelse med detta innehåll borde A-son ha utnyttjat sig av möjligheten att avge en egen revisionsberättelse.

RN:s sammanfattande bedömning och beslut

Det sätt på vilket A-son utfört ifrågavarande revisionsuppdrag präglas sammantaget av en synnerligen anmärkningsvärd passivitet. Som särskilt allvarlig framstår hans underlåtenhet att med sin medrevisor träffa överenskommelse om arbetsfördelningen dem emellan och att hålla sig informerad om dennes arbete och bedömningar. Vad gäller A-sons eget revisionsarbete framgår vare sig av den dokumentation A-son företett eller av vad han anför i yttranden till RN att han utfört någon egentlig revision. RN bedömer att A-son inte haft fog för att i avgivna revisionsberättelser intyga att han utfört sin revision enligt god revisionssed.

Sammanfattningsvis är omständigheterna i ärendet så allvarliga att RN övervägt att upphäva A-sons auktorisation som revisor. RN låter dock, om än med stor tvekan, den disciplinära åtgärden stanna vid en varning.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Stig von Bahr, Klas-Erik Hjorth, Hans Karlsson, Margit Knutsson, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall.

Vid den slutliga handläggningen har i övrigt deltagit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.