

LR: dom 2000-11-17, mål nr 567-00

D 44/99

Ärendet har initierats av Kommerskollegium (KK) efter att en konkursförvaltare tillställt kollegiet förvaltarberättelsen avseende ett aktiebolag (bolaget) i vilket A-son varit vald revisor. Som ett led i sitt uppdrag har konkursförvaltaren låtit genomföra en särskild utredning beträffande A-sons revisionsinsats i bolaget. I utredarens rapport riktas kritik mot A-sons sätt att utföra revisionen i bolaget för räkenskapsåret 1990. Ärendet har överlämnats till Revisorsnämnden (RN) som den 1 juli 1995 övertog KK:s 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 ifråga är varning eller upphävande av auktorisationen.

Bakgrund

Av konkursförvaltarberättelsen framgår bl.a. följande. Bolaget registrerades 1983. Enligt bolagsordningen skulle bolaget bedriva verksamhet med specialisering på penningflödet vid företagsdrift såsom fakturering-, krav-, och inkassoservice samt handel med värdepapper och därmed förenlig verksamhet. I praktiken kom verksamheten huvudsakligen att inriktas på skötsel av mindre företags administration såsom bokföring, fakturering och inkassoverksamhet. Verksamheten var hela tiden starkt expansiv. Under år 1988 förvärvade bolaget ett s.k. vinstbolag till vilket merparten av verksamheten överflyttades. Vissa kunder kom dock även fortsättningsvis att kvarbli hos bolaget.

I februari 1992 informerade bolagets VD styrelsen om att det förelåg en brist i bolaget om ca 6 mkr. Efter ett misslyckat försök att rekonstruera bolaget genom ackordsförfarande försattes bolaget i konkurs. Konkursförvaltaren har ansett det utrett att bolaget under en följd av år gjort stora uttag av klientmedel för att täcka egna kostnader eller utbetalningar som inte redovisats. Obeståndet kan ha orsakats av att bolaget har haft betydligt större kostnader i verksamheten än som redovisats i årsboksluten. Den kraftiga expansion som förevarit har möjliggjort för bolaget att under en längre tid kunna utnyttja klientmedel till att rulla förlusterna framför sig utan att dessa har upptäckts. Bolagets senast upprättade och reviderade årsredovisning avser räkenskapsåret 1990.

Kritiken mot A-son

Som nämnts inledningsvis innehåller konkursförvaltarens utredning kritik mot A-sons sätt att genomföra revisionen i bolaget avseende räkenskapsåret 1990. Samma revisionsinsats har, vad avser granskningen av klientmedelshanteringen, även varit föremål för ingående prövning i en civil skadeståndsprocess. I målet har käranden (bensinbolaget), en av de kunder som även efter omorganisationen 1988 anlitat bolaget, bl.a. gjort gällande att A-son vid sin granskning inte iakttagit det i 10 kap 7 § aktiebolagslagen (i dess lydelse före den 1 januari 1999) intagna kravet på uppfyllande av god revisionssed.

Kritiken som i vissa, men inte alla, delar sammanfaller kan i de avseenden som har relevans vid RN:s prövning i korthet sammanfattas enligt följande.

Bristfällig riskbedömning

Hantering av klientmedel är en i sig riskutsatt verksamhet. Det är därför av stor vikt att bolag som bedriver sådan verksamhet har väl fungerande rutiner och intern kontroll som säkerställer att klientmedlen fortlöpande hanteras på ett för uppdragsgivaren säkert sätt. A-son har inte ansett att bolagets verksamhet omfattade några beaktansvärda riskmoment. Han har därigenom gjort en felaktig bedömning av väsentlighet och risk vid planeringen av revisionsarbetet.

Bristfällig granskning

A-son har inte vid revisionen följt den granskningsplan han själv upprättat. Enligt planen skulle hela betalningskedjan för bolagets klientmedelsredovisning avseende oktober månad 1990 detaljgranskas beträffande betalningar överstigande 10 000 kr. Vidare skulle granskning ske av transaktioner och periodiseringar omkring årsskiftet 1990/91.

Enligt bensinbolaget borde A-son vid sin granskning av bolagets hantering av klientmedel ha upptäckt och reagerat mot bl.a. följande.

- Bolagets interna kontroll avseende klientmedelshanteringen var otillräcklig.
- Bolagets bokföring innefattade ospecificerade och inte attesterade korrigeringar av saldot för klientmedelskontot per den 31 december 1990 om drygt 3 mkr.
- Bolaget redovisade de från bensinbolagets kunder inkomna betalningarna för sent och med angivande av påhittade inbetalningsdatum eller påhittad inbetalningsperiod.
- Bolagets bokslut per den 31 december 1990 angav en fordran mot bensinbolaget om ca 190 000 kr trots att tillförlitligt underlag för denna fordran saknades och att det verkliga förhållandet var att bolaget hade en skuld till bensinbolaget om ca 1 850 000 kr.
- Bolagets klientmedelskonton utvisade negativa saldon vid ett flertal tillfällen under oktober månad och per den 31 december 1990.

Bristfällig dokumentation

A-son har inte dokumenterat granskningen av bolagets klientmedelshantering i enlighet med gällande föreskrifter.

Övervärderade tillgångar

Konkursförvaltarens utredare har pekat på att bolaget i årsredovisningen för räkenskapsåret 1990 bland omsättningstillgångarna redovisat en post benämnd "avräkning ägda handelsbolag" till ett värde av 503 000 kr. Beloppet motsvaras av inköpspriset på s.k. skalbolag som bolaget förvärvat före årsskiftet. Skalbolagen var redan före bokslutet tömda på all substans. Nedskrivning av denna posts värde borde ha skett till 0 kr.

A-sons bemötande av kritiken

A-son har yttrat sig i ärendet. I stora delar har han hänvisat till vad han, genom ombud, gjort gällande i samband med skadeståndsprocessen. Bl.a. följande har anförts.

A-son har varit bolagets revisor alltsedan verksamheten startades. Bolaget har haft kompetens internt för att sköta bokföring, avstämmningar etc. Uppdraget har således varit ett rent revisionsuppdrag. Räkenskapsåret 1990 uppgick antalet verifikationer i bolaget till ca 200 och omsättningen var ca 1 mkr. Han har varit revisor även i det dotterbolag som förvärvades år 1988. Dotterbolaget skötte den operativa verksamheten och all personal var anställd i detta bolag. Omsättningen i dotterbolaget år 1990 uppgick till knappt 5 mkr. Slutrevisionen

avseende räkenskapsåret 1990 genomfördes under februari månad år 1991. Tidsinsatsen för hela koncernen uppgick till ca 37 timmar.

Bristfällig riskbedömning

A-son anser att han inför granskningen av det aktuella räkenskapsåret gjort en bedömning i enlighet med god revisionssed av risken för att väsentliga fel skulle kunna uppstå i bolagets redovisning av sin klientmedelshantering. Bland annat följande omständigheter talade för att risken var att betrakta som ringa.

- Genom att ha innehaft uppdraget alltsedan bolagets bildande hade han god kännedom om bolaget och dess verksamhet. Bolaget hade väl utvecklade rutiner för fakturerings tjänsterna och rapporteringen av dessa. Han hade inte heller vid tidigare års revisioner uppmärksammat några väsentliga fel eller brister i rutinerna. Rutinerna var i hög grad datoriserade och bolagets datorutrustning var mycket avancerad och ändamålsenlig. Risken för fel på grund av "den mänskliga faktorn" var således mycket liten.
- Hanteringen av fakturerings tjänsternas olika led och bokföringen av dessa handhades av ett stort antal personer. Bolagets VD deltog inte i den dagliga hanteringen utan övervakade och kontrollerade att alla rutiner fungerade. Detta medförde en inbyggd internkontroll.
- Bolagets styrelse var externt rekryterad och arbetade mycket professionellt.
- Klientmedelsredovisningen innefattade bl.a. veckovisa rapporter och utbetalningar till uppdragsgivarna varför dessa kunde förutsättas reagera omedelbart på eventuella felaktigheter. Även om uppdragsgivarna lämnade över faktureringen till bolaget så utgjorde redovisningen och betalningarna fortfarande en del av dessas löpande bokföring. Han kunde därför utgå ifrån att uppdragsgivarna kontinuerligt och noggrant kontrollerade bolagets hantering av kundfordringarna.
- Han hade flera andra revisionsklienter som anlitate bolaget. Alla dessa var mycket nöjda med bolagets arbete och hade inte vid något tillfälle framfört klagomål. Enligt vad han kände till hade heller inga andra uppdragsgivare anmärkt mot bolagets sätt att sköta sina åtaganden.
- Nordbanken rekommenderade sina kunder att anlita bolaget. Banken hade vid sin granskning av bolaget varit mycket nöjd med rutinerna för exempelvis fakturerings tjänster och klientmedelshantering.

Inte heller kan det utläsas av Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) rekommendationer i revisionsfrågor (se exempelvis Revisionsprocessen kap 2.2.1 angående "Väsentlighet och risk") att förvaltning av klientmedel i sig skulle utgöra ett särskilt riskabelt verksamhetsområde.

Bristfällig granskning

Med beaktande av den riskbedömning han gjort ansåg A-son vid planeringen av sin granskning av bolagets klientmedelshantering inte att det var nödvändigt att löpande under året granska hur bolaget efterlevt rutinerna på detta område. Granskningen härav skedde i stället i samband med bokslutsrevisionen.

Klientmedelshanteringen har granskats i enlighet med den på förhand upprättade granskningsplanen. Följande arbete har utförts. A-son valde oktober månad för att detaljtesta samtliga klientmedelstransaktioner över 10 000 kr. Med utgångspunkt från kontoutdragen avseende klientmedelskontona har han försäkrat sig om att beloppen förts in i de inbetalningsjournaler som redovisats till uppdragsgivarna och även tagits upp på de utbetalningslistor som lämnats till banken. Granskningen omfattade totalt ca 50 poster. Mot bakgrund av de omständigheter som legat till grund för riskbedömningen har han inte haft

anledning att ifrågasätta huruvida inbetalningsdagarna legat i anslutning till den dag då de redovisats eller hur lång tid som förflutit mellan in- och utbetalning av klientmedel. En sådan komplex och kostnadskrävande granskning hade endast varit befogad om indikationer funnits på att oegentligheter eller missbruk av klientmedel förekommit. Vid granskningen av transaktionerna på klientmedelskontona kring årsskiftet 1990/91 har han på samma sätt som för oktober månad kontrollerat transaktionerna med utgångspunkt från kontoutdragen. Han har genom dessa åtgärder varken upptäckt eller bort upptäcka några brister i bolagets klientmedelshantering. Den primära oron inför revisionen gällde frågan om bolaget dröjt med utbetalningarna av klientmedel till uppdragsgivarna och därigenom tillgodogjort sig ränta. Han var därför noga med att kontrollera att saldona på klientmedelskontona inte var för höga.

Vad gäller de påstådda brister i klientmedelshanteringen som bensenbolaget hävdade att han skulle ha upptäckt och reagerat mot har A-son anförut bl.a. följande.

Vid revisionen har inte framkommit några omständigheter av sådant slag att han haft anledning att ändra sin ursprungliga bedömning av bolagets rutiner eller interna kontroll.

Han har inte uppmärksammat den bokföringsorder genom vilken omföringar (om ca 3 mkr RN:s anm.) skett i bokföringen på klientmedelskontona per den 31 december 1990. Detta är inte särskilt anmärkningsvärt. För det första har han med fog utgått från att risken för fel i bolagets klientmedelshantering var minimal. För det andra har det, för att han med säkerhet skulle ha upptäckt bokföringsordern, krävts att han granskat samtliga bokföringsposter per bokslutsdagen. Någon anledning till en sådan inriktning av revisionsarbetet har inte funnits utan granskningen begränsades till stickprovsinsatser. För det tredje har han vid granskningen av klientmedelsredovisningen utgått från kontoutdragen, inte från bokföringen. För det fjärde har han beträffande samtliga bolagets uppdragsgivare kontrollerat att den skuld som redovisats i årsredovisningen överensstämte med vad som upptagits i de inbetalningsjournaler som sänds ut till uppdragsgivarna under vecka 1 1991 samt att beloppen funnits med på efterföljande utbetalningslistor. För det femte har omföringarna inte varit resultatpåverkande utan endast inneburit justeringar mellan olika balanskonton. Det finns generellt inte alls samma anledning att närmare utreda omföringar mellan balanskonton som om omföringen är resultatpåverkande.

A-son har inte heller vid sin granskning funnit något som tytt på att bolaget redovisat inbetalningarna från bensenbolagets kunder för sent. Som redan framgått har kontrollen avsett transaktioner, dvs. rörelser på klientmedelskontona med utgångspunkt från bank- och postgiro, och inte bokföringsposterna på klientmedelskontona i redovisningen. Det har i efterhand framkommit att bolaget haft dubbla utbetalningslistor där, i de listor som funnits som verifikationer i bokföringen och som alltså A-son haft tillgång till, inlämningsdatum har ändrats för att överensstämma med de senare datumen för kvittenserna. Detta har medfört att han omöjligt kunnat upptäcka fördröjningen av bolagets överföring av de redovisade kundinbetalningarna till bensenbolaget. Dessutom har det under inga omständigheter funnits anledning för honom att reagera på fördröjningar beträffande enstaka poster eftersom det vid den typ av verksamhet det här varit fråga om ofta sker felbetalningar från kunder och felregistreringar hos såväl faktureringsbolaget som bank- och postgiro, vilka regelmässigt blir föremål för tämligen tidskrävande utredning. Det hade snarare varit att betrakta som anmärkningsvärt om det överhuvudtaget inte förekommit några förseningar i nu nämnt avseende.

Den fordran bolaget redovisat på bensenbolaget om ca 190 000 kr har inte bokförts som en nettofordran utan i bokslutsbilaga till årsredovisningen (vid sidan av ytterligare en fordran om 40 000 kr på en annan klient) specificerats som fordran på grund av felredovisning. Denna öppna redovisning indikerade entydigt att det inte fanns skäl att misstänka några oegentligheter eller felaktigheter beträffande det redovisade skuld/fordringsförhållandet mellan parterna. A-son har närmast haft att förvissa sig om att det inte var fråga om något redovisningsfel. Han vände sig till bolagets VD och fick förklaringen att bolaget i slutet av december 1990 gjort en felaktig utbetalning till två av sina klienter. Misstaget, som var

hänförligt till den mänskliga faktorn, korrigerades i januari 1991. VD:n uppgav vidare att det inte tidigare förekommit att någon betalning "gått snett" och att bensinbolaget inte hade reagerat över den felaktiga utbetalningen. A-son har inte haft någon anledning att misstro dessa uppgifter eller att vidta några ytterligare åtgärder.

Även på den omständigheten att postgirokontona för klientmedel uppvisade negativa saldon reagerade A-son genom att begära en förklaring av bolagets VD. I sin årsakt har han antecknat att bolaget gjort en felaktig utbetalning till två av sina klienter om totalt ca 230 000 kr vilket medfört att saldot på bank- och postgiro varit betydligt lägre än skulderna till kunderna på grund av influtna medel. Nettosaldot har dock varit riktigt. Vid granskningen av saldona på klientmedelskontona har A-son, som redan framgått, i första hand inriktat sig på att kontrollera att dessa inte varit för höga. Han har inte haft anledning att reagera på tillfälliga negativa saldon. Alla som har någon erfarenhet av återkommande betalningar från bank- och postgiro vet att det momentant kan uppkomma negativa saldon utan att ens några felaktiga betalningar förekommit. Det finns också en mängd föga anmärkningsvärda förklaringar till eventuella felbetalningar eller felregistreringar som i förlängningen kan förorsaka tillfälliga negativa saldon.

Bristfällig dokumentation

A-son har dokumenterat sina granskningsåtgärder i erforderlig utsträckning. Hänsyn måste här tas till uppdragets begränsade omfattning, bolagets begränsade verksamhet, att uppdraget varit återkommande och att det är han själv som utfört arbetet år efter år.

Övervärderade tillgångar

Företagsledningen avsåg att bygga upp en rikstäckande kedja av bolag. Som ett led i detta förvärvade bolaget under år 1990 två handelsbolag. Dessa bolag skulle erhålla "investeringar" i form av datorprogram, handböcker, rutiner och liknande. Dotterbolagen skulle på detta sätt fyllas med tillgångar. Därför gjordes inte någon nedskrivning av värdet i balansräkningen per den 31 december 1990.

RN gör följande bedömning

Bristfällig riskbedömning

RN har haft tillgång till A-sons dokumentation över granskningen av bolaget räkenskapsåret 1990. I denna ingår en handskriven riskanalys och granskningsplan, daterad den 15 mars samma år, där A-son under rubriken "slutsats" anför: "Så vitt jag kan förstå är riskerna i detta bolag minimala. Det bör inte kunna hända något speciellt."

RN konstaterar att hantering av klientmedel har utgjort bolagets kärnverksamhet. A-son har därmed haft anledning att förlägga tyngdpunkten av sin granskningsinsats till detta område. Bolagets egen omsättning har visserligen inte under det aktuella räkenskapsåret uppgått till mer än en knapp miljon kr. I verksamhetens natur ligger dock att bolaget under året hanterat flöden av likvida medel av ansevärd storlek. Sådan verksamhet är enligt RN:s uppfattning som regel förenad med betydande risk.

Flera av de skäl A-son fört fram för att ändå bedöma riskerna som ringa bygger på hans erfarenheter av bolaget från tidigare räkenskapsår. Det är i och för sig inte oförenligt med god revisionssed att en revisor ett visst år inskränker granskningen om revisorn tidigare har konstaterat att klienten har väl fungerande rutiner och intern kontroll. Den granskning som utförs måste dock i sådana fall alltid omfatta en kontroll som verifierar att dessa rutiner tillämpats. I det nu aktuella fallet har koncernens verksamhet expanderat i snabb takt. Detta förhållande talar med ytterligare styrka för att A-son haft anledning att kontinuerligt följa upp

att rutinerna fungerade. Under räkenskapsåret 1990 har han emellertid inte utfört någon sådan granskning. A-son har därmed inte heller vid riskbedömningen haft fog för att, i den utsträckning som skett, lita till sina tidigare erfarenheter av bolaget.

A-son har vidare grundat riskbedömningen på det förhållandet att han ansett sig kunna lita på att bolagets kunder omgående skulle reagera och anmärka på eventuella felaktigheter. Detta argument är i och för sig rimligt om felet inneburit att kunden fått för lite betalt. Det framstår dock inte som lika självklart att alla kunder omgående skulle ha reagerat vid motsatt förhållande. Vid revisionen har A-son bl.a. haft att förvissa sig om att rutinerna var sådana att bolaget inte gjort dubbelbetalningar. Att bolagets kunder omedelbart skulle ha reagerat på sådana fel har han inte ägt utgå ifrån. Särskilt som han i regel inte haft någon närmare kännedom om rutinerna i dessa bolag.

Den omständigheten att A-son har haft andra revisionsklienter som anlitat bolaget har visserligen inneburit att han genom dessa uppdrag fått ökade möjligheter att följa hur bolaget utfört sina tjänster. Att dessa klienter inte framfört några klagomål utgör dock inte i sig någon godtagbar grund för bedömningen att riskerna i bolaget var försumbara.

A-son har även pekat på att det inte av FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor kan utläsas att verksamheten klientmedelshantering som sådan skulle vara förknippad med några särskilda risker. RN vill dock framhålla att FAR, i det aktuella avsnittet av Revisionsprocessen angående "Väsentlighet och risk", lämnat *exempel* på riskfylld verksamhet. Såvitt är bekant för RN har det aldrig gjorts gällande att denna exemplifiering skulle vara uttömmande.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN att A-son har underskattat de risker som varit förknippade med bolagets verksamhet. De skäl han anfört utgör i vart fall inte tillräcklig grund för bedömningen att risken skulle vara att betrakta som "minimal".

Bristfällig granskning

RN finner inte anledning att i detalj uttala sig om vilken granskningsinsats A-son borde ha utfört för det fall han gjort en korrekt bedömning av riskerna i bolaget eller vad en sådan granskning kunde ha lett till för resultat. Delar av hans revisionsinsats kan dock ifrågasättas även med hänsyn till den riskbedömning och planering han faktiskt gjort.

Enligt dokumentationen har A-son planerat revisionen enligt följande.

Arbete att utföra

P.g.a. vi sedan tidigare vet att intern kontroll är god bör följande arbete vara tillräckligt. Vi väljer månad oktober 1990 för detaljtest. För denna månad testar vi

- samtliga intäkter
- samtliga kostnader
- samtliga transar över 10' vad avser klientmedel.

Vid bokslutet skall hela balansräkningen granskas på sedvanligt sätt. Periodisering samt transaktioner strax före resp. efter 31/12 måste kollas. Saldokontroll kunder bör ej vara nödvändig att utföra eftersom kunderna förväntas klaga omedelbart om deras saldon är felaktiga.

Det ingår i god revisionssed att alltid kontrollera större omföringar och transaktioner i nära anslutning till bokslutsdagen. Enligt granskningsplanen skulle A-son kontrollera transaktioner före och efter årsskiftet. Vilken inriktning och omfattning faktiskt utförd granskning i detta avseende haft kan inte utläsas av dokumentationen. RN finner det dock anmärkningsvärt att bolaget kunnat korrigera klientmedelssaldot genom omföringar uppgående till ca 3 miljoner kr utan att A-son ens noterat detta. De stickprovskontroller han hänvisat till i detta avseende kan inte anses tillräckliga.

RN anser vidare att en revisor som begränsar sin revisionsinsats till att avse en kortare period av räkenskapsåret har anledning att utföra detta arbete särskilt noggrant. Betsinbolaget har bl.a. hävdade att A-son borde ha uppmärksammat att bolaget redovisade inbetalningarna

från bensinbolagets kunder för sent. A-son har för sin del gjort gällande att han inte haft möjlighet att upptäcka detta genom de granskningsåtgärder han utfört. Enligt granskningsplanen skulle samtliga klientmedelstransaktioner under oktober månad över 10 000 kr detaljtestas. Av hans uppgifter i övrigt framgår dock att granskningen inte omfattat hela betalningskedjan från det att en betalning kommit in på bolagets klientmedelskonton till dess beloppet slutligen förts över till uppdragsgivaren. Detta hade varit angeläget, bl.a. mot bakgrund av att A-son uppgett att han särskilt avsett att kontrollera att bolaget inte dröjt med utbetalningarna för att uppnå räntevinster. Inte heller i nu behandlat avseende har A-sons granskningsinsats varit tillräcklig.

A-son har uppmärksammat att bolaget i bokslutet redovisat en fordran på två av sina uppdragsgivare. Bolagets VD förklarade att detta berodde på att bolaget i slutet av året gjort en felaktig utbetalning till dessa klienter. Eftersom allt redovisats öppet har A-son ansett sig kunna lita på VD:s uppgifter. Att bolaget gjort denna felaktiga utbetalning förklarade även den omständigheten att bolagets postgirokonton för klientmedel per bokslutsdagen uppvisat ett negativt saldo. A-son har vidare uppgett att det förhållandet att klientmedelskontona momentant uppvisat negativt saldo i sig inte är anmärkningsvärt eftersom det finns en mängd helt harmlösa förklaringar till att så kan ske.

RN anser att det i och för sig har kunnat finnas godtagbara förklaringar till såväl den felaktiga utbetalningen som till det negativa saldot på klientmedelskontona. Med hänsyn till den relativt begränsade revisionsinsatsen och till att A-son inte löpande under året granskat bolagets rutiner borde dock nu nämnda oklarheter ha föranlett honom att vidta ytterligare kontrollåtgärder för att verifiera att rutinerna i bolaget fungerade på det sätt han antagit. A-son har bl.a. litat på att bolagets uppdragsgivare omedelbart skulle anmärka på eventuella felaktigheter. Den omständigheten att han av bolagets VD nu upplysts om att bensinbolaget inte reagerat över den felaktiga utbetalningen borde ha tjänat som en "väckarklocka" för honom. Genom att alltför okritiskt godta VD:s uppgifter i stället för att självständigt förvissa sig om vad som orsakat den felaktiga utbetalningen och det negativa saldot på klientmedelskontona har A-son åsidosatt god revisionssed.

Bristfällig dokumentation

A-sons dokumentation över faktiskt utförd granskning av bolagets klientmedelshantering avseende oktober 1990 uppfyller inte de krav som uppställts i då gällande föreskrifter (KFS 1986:8). Granskningens omfattning och inriktning framgår inte. I dokumentationen beskrivs vilka kontroller av klientmedelshanteringen som utförts i samband med bokslutsrevisionen. Den innehåller dock inte något som närmare verifierar granskningen av transaktionerna under oktober månad.

Övervärderade tillgångar

A-son har i sin dokumentation antecknat att syftet med bolagets förvärv av handelsbolag under räkenskapsåret 1990 varit att genom dessa bolag etablera liknande verksamhet på andra orter i landet. Beträffande värdet av de aktuella tillgångarna har han noterat följande.

"Om etablering ej kommer till stånd blir självklart värdet = 0. Om en etablering kommer till stånd så representerar naturligtvis handelsbolagen ett visst värde. Hur stort är svårt att säga. Jag resonerar med VD (namnet utelämnat, RN:s anm.) som meddelar att en expansion är nära förestående. Vi samtalar om värdet i handelsbolagen. Vi enas om att värdet i bokslut 90-12-31 skall tas upp till anskaffningsvärdet. En ev nedskrivning tas upp under nästa år. Jag berättade för (namnet utelämnat, RN:s anm.) att om någon etablering ej äger rum eller något annat väsentligt ej sker i de ägda handelsbolagen så måste värdet skrivas ned."

Bolagets val att bland omsättningstillgångarna redovisa tillgångar som uppenbarligen införskaffats i ett långsiktigt syfte kan ifrågasättas. Den aktuella posten har benämnts

”avräkning ägda handelsbolag”. Mot bakgrund av vad som framkommit förefaller även denna rubricering tveksam. Vidare anser RN inte att A-sons skäl för att anskaffningsvärdet (drygt 500 000 kr) skulle kvarstå i bolagets balansräkning per den 31 december 1990 kan godtas eftersom de aktuella bolagen såvitt framgått vid denna tid var tömda på all substans. Värdet borde därmed ha skrivits ned väsentligt redan i samband med bokslutet 1990. Det kan noteras att en nedskrivning till 0 kr hade inneburit att bolagets egna kapital hade varit helt förbrukat. I ärendet har inte framkommit något som tyder på att A-son vidtagit några självständiga åtgärder för att kontrollera handelsbolagens resultat och ställning utan han synes i dessa delar ha låtit sig nöja med den information han erhållit från bolagets VD. Detta kan inte anses tillräckligt.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har i det aktuella uppdraget missbedömt de risker som varit förenade med klientens verksamhet. Även för det fall den av honom gjorda riskbedömningen kunnat godtas har konstaterats att den genomförda granskningen i flera avseenden varit otillräcklig och därmed inte förenlig med god revisionssed. Han har heller inte dokumenterat granskningen i enlighet med gällande föreskrifter. Han har vidare gjort en felaktig bedömning då han godtagit det sätt på vilket bolaget redovisat förvärvet och värdet av handelsbolagen.

RN finner att A-son i flera avseenden åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 23 § andra stycket revisorsförordningen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Claes Norberg och Eva-Britt Nordhall. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell och avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, föredragande.