

LR: 1999-02-25, mål nr Ö 19441-97 (ref)

KamR: beslut att ej meddela PT, 1999-09-20, mål nr 2098-1999

Ö 7/97

Ni har 1996-12-27 ansökt om godkännande som revisor. Er ansökan har prövats enligt punkten 6 i övergångsbestämmelserna till revisorslagen (1995:528), d.v.s. prövningen har avsett huruvida Ni uppfyller kraven i Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) på teoretisk och praktisk utbildning.

Enligt nämnda föreskrifter skall sökandens praktik bl.a. ha innefattat minst 1 000 timmar revision, i vilka skall ingå självständigt ansvar för kvalificerade arbetsuppgifter i minst tio revisioner i minst fem företag med en årsomsättning över fem miljoner kronor. Avsikten med kraven är att säkerställa att sökanden kan fullgöra ett revisionsuppdrag med den kvalitet som god revisionssed kräver.

Ni har i Er ansökan redovisat 1 098 timmar revision och tolv revisioner i tio bolag av föreskriven storlek. RN har kontrollerat Er dokumentation av två stickprovvis utvalda revisionsuppdrag i bolag med ovan nämnda årsomsättning. Kompletterande uppgifter om dessa revisioner har lämnats av Er i två omgångar, senast i skrivelse 1997-10-21.

Den dokumentation RN tagit del av ger inte en klar bild av hur revisionerna planerats och genomförts. Ni har uppgivit att detta beror på att Ni vid ifrågavarande revisionstillfällen hade ofullständig kännedom om det dataprogram Ni använder vid revisionen. De kompletterande uppgifter Ni lämnat om revisionsarbetet i de två bolagen tyder dock på brister i revisionens utförande på för respektive bolag väsentliga områden. Detta gäller bl.a. kontroll av varulagervärdering, likvidhantering, hyresintäkter samt klassificering av omsättnings- respektive anläggningstillgångar. Vissa av RN:s frågor som föranletts av avsaknad av underlag i dokumentationen har Ni inte besvarat. Detta gäller exempelvis kontroller av rutiner och av förfallodagar för lån vid bedömning av kortfristig respektive långfristig del samt i vilken omfattning och på vilket sätt verifikationsgranskning genomförts.

RN finner det sammanfattningsvis inte styrkt att Ni genom Er praktiska utbildning tillägnat Er de kunskaper som erfordras för godkännande som revisor. RN avslår Er ansökan.

Ärendet har avgjorts av kanslichefen Christer Lefrell i närvaro av byrådirektören Leena Collins, som föredragit ärendet.

Länsrätten i Stockholms län, rotel 111

Dom 1999-02-25 i mål nr Ö 19441-97

A-son har överklagat Revisorsnämndens beslut och i överklagandet yrkat att länsrätten skall upphäva Revisorsnämndens beslut och bifalla hans ansökan om godkännande som revisor. Som skäl anför han bl.a. följande.

Revisorsnämnden har i sitt beslut endast ansett att iakttagelserna tyder på brister men inte visat att det föreligger några brister vilket aktualiserar nämndens utredningsskyldighet. Av nämndens frågor framgår att nämnden inte tagit del av inskickat material. Nämnden kunde vidare enkelt ha fullgjort utredningsskyldigheten t.ex. genom att ta del av dokumentation för fler år i de aktuella företagen eller i ytterligare uppdrag, eftersom en del av de efterlysta granskningsinsatserna utförts för andra räkenskapsår. Därmed hade nämnden också kunnat

konstatera att en del av de påtalade bristerna berott på att företaget införde nya datoriserade rutiner.

Eventuella brister i dokumentationen behöver inte betyda att det utförda arbetet är bristfälligt. Vidare ansvarar den valde revisorn för uppdragets planering, granskning, och dokumentation vilket innebär att om det föreligger brister t.ex. i riskbedömning så är det inte alldeles självklart att dessa kan läggas en revisorsassistent till last. Denna fråga har i hans fall särskild relevans när det gäller påstådda brister i dokumentationen av granskningsmoment som inte utförts av honom utan av vald revisor. Eventuella oklarheten om verifikationsgranskningens genomförande när den inte utförts av honom utan av vald revisor kan därför inte läggas honom till last. Kritiken mot varulagervärderingen i det ena av de bolag där dokumentationen över bokslutsgranskningen givits in till Revisorsnämnden, en kappaffär, skall ses mot det förhållandet att detta bolag anlitar en fristående revisionsbyrå med kvalificerade revisorer som upprättar bokslut och som för aktuellt år gjort en noggrann genomgång av inventeringslistor och lagervärde. Baserat på denna genomgång samt på erfarenheter från tidigare års granskning där det framgått att lagerredovisning och inventering skötts perfekt bedömdes risken för fel i posten som låg. Inte heller den analytiska granskningen av laser, försäljning och inköp indikerade att det förelåg någon risk för fel. Tillämpade lagervärderingsprinciper medförde att lagervärdet endast till en mindre del bestod av kläder ur tidigare kollektioner varför värderingen till anskaffningsvärde medför att det även för dessa finns en betryggande säkerhetsmarginal varför lagret inte är övervärderat. Lagret i det andra aktuella bolaget, ett byggbolag, bestod av fastigheter för vilka normala lagergranskningsrutiner knappast är tillämpliga.

I byggbolaget uppgår kassan till ett helt oväsentligt belopp med hänsyn till bolagets balansomslutning varför den bedömts som oväsentlig och därför inte krävt några särskilda granskningsinsatser. I kappaffären uppgår kassan däremot till ett betydande belopp men som framgått av hans tidigare svar finns det förklaringar till det betydande beloppet. Substansgranskning, har skett av aktuella transaktioner varför underlag finns för slutsatsen att posten kan godtas vid revisionen. Vad gäller hyresintäkterna i byggbolaget har kontroll av ingående poster och en rimlighetsbedömning, genom jämförelse med tidigare år företagits.

Vad avser klassificering av omsättnings- respektive anläggningstillgångar har klassificering av fastighetsinnehavet gjorts tidigare år och någon förändring har inte inträffat under aktuellt år. I överensstämmelse med grundläggande revisionsprinciper om att det som vid tidigare revisioner visat sig vara riktigt också anses vara riktigt i framtiden, så länge det inte finns indikationer om motsatsen och då risken för fel bedömdes som låg, gjordes ingen särskild bedömning av denna fråga under räkenskapsåret.

Beträffande påståendet att han inte besvarat vissa frågeställningar har redogörelse dels över granskningsinsatser och bedömning, dels över granskningens omfattning såvitt gäller verifikationer lämnats i skrivelse den 21 oktober 1997.

Till överklagandet har bifogats kopior av ansökan med bilagor samt skriftväxlingen hos Revisorsnämnden.

Revisorsnämnden har bestritt bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Revisorsnämnden har stickprovsvis granskat dokumentationen av två revisioner avseende två olika bolag. Revisionerna har valts ut bland dem som A-son åberopat till stöd för att han uppfyllde praktikkravet om minst tio bokslutsrevisioner i större företag,, d.v.s. ur den mest kvalificerade delen av A-son revisionspraktik. Den dokumentation som getts in har i väsentliga avseenden varit ofullständig. Revisorsnämnden har besökt A-son samt två gånger ställt skriftliga frågor om de två revisionerna. Även härefter har ett flertal oklarheten kvarstått avseende hur revisionerna utförts och vilka bedömningar som legat till grund för vidtagna åtgärder. De kompletterande uppgifter som A-son lämnat senast i överklagandet ger inte belägg för annat än att bristerna sammanhänger med brister i utförandet av revisionsarbetet. A-son anger så gott som uteslutande den löpande bokföringen som källa för utförda

kontroller. Någon redogörelse för kontroll av grundläggande information, exempelvis via hyresavtal, offerter samt interna rutiner, har inte lämnats.

När det gäller kappaffären kan exempelvis beträffande interna rutiner nämnas att likvidhanteringen inte förefaller ha varit föremål för någon kontroll av om kontantbetalning av räkningar och hyra på bokslutsdagen var en isolerad händelse eller om affären tillämpar kontantbetalning under andra delar av året och i så fall varför. Granskning av hyreskontraktet för affärslokalerna har inte nämnts av A-son trots att detta torde ha varit en normal åtgärd i synnerhet som lokalerna hyrs av bolagets ägare och hyran tydligen betalas i den takt likvida medel tillåter. När det gäller granskningen av hyresintäkter i fastighetsbolaget omöjliggör frånvaron av underlag (kontrakt, lokalbeskrivning, en kontroll av vad som är uthyrt och till vilka belopp. Enligt vad A-son uppger har kontrollen endast omfattat inkomna betalningar. Frågan om klassificering av fastigheterna som omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar hänger samman med hyresintäkterna.

Införandet av ett nytt system för dokumentation får inte ens under en övergångsperiod medföra att delar av revisionsarbetet inte går att följa. Den valde revisorn måste säkerställa att sådant avbräck inte uppkommer. I det fall bristerna i dokumentationen hänför sig till att vissa granskningsmoment utförts av den valde revisorn som underlåtit att dokumentera dem får detta tas till intäkt för att A-sons praktiska utbildning inte varit ägnad att bibringa honom erforderliga kunskaper om de krav god revisionssed ställer vad gäller dokumentation av en revision.

Länsrätten har avslagit överklagandet. Som skäl har anförts följande.

Enligt 18 § andra stycket jämförd med 7 och 8 §§ Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) krävs för godkännande som revisor att verksamheten är allsidigt sammansatt och huvudsakligen av kvalificerat slag. Den skall omfatta minst 1 000 timmar revision och avse uppdrag, som revisor eller som medarbetare till revisor. Den skall omfatta uppdrag med självständigt ansvar för kvalificerade arbetsuppgifter i minst tio revisioner i minst fem företag med en årsomsättning överstigande fem miljoner kr.

Ovan nämnda bestämmelser upphörde att gälla den 30 juni 1995 men skall enligt övergångsbestämmelserna till den nya lagen (1995:528) om revisorer tillämpas i vissa fall. Enligt punkt sex av övergångsbestämmelserna till lagen (1995:528) om revisorer anges att den som avslutat sin revisorsutbildning, före den 1 januari 1997 och inom samma tid ansöker om Godkännande får Godkännas enligt äldre bestämmelser.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande.

A-son har sedan 1985 varit heltidsanställd i sin fars revisionsbolag. Han har i ansökningsen om godkännande uppgett att han utfört revisionsarbete i 1 098 timmar i 50 företag samt bokslutsrevisioner och annat kvalificerat revisionsarbete i 12 revisioner i 10 företag med en årsomsättning om minst fem miljoner kr där fadern varit vald revisor. I överklagandet har A-son uppgett att den valde revisorn ansvarar för uppdragets planering, granskning och dokumentation. Av Revisorsnämndens utredning framgår att granskningsplan för revisionen endast finns för byggbolaget men att denna snarare utgör en allmän beskrivning av revision än revisorns övervägande av granskningsinsatser i det aktuella bolaget. Den dokumentation som Revisorsnämnden tagit del av inte ger en klar bild av hur revisionerna planerats och genomförts. Grundplanering görs när nya uppdrag kommer in; vad gäller gamla uppdrag har upplysts att man vet från föregående år vilka granskningsinsatser som krävs. De kompletterande uppgifter som lämnats tyder på att brister förelåg på för respektive bolag väsentliga områden, för byggbolaget exempelvis vad gäller uppgifter om uthyrningsgrad, för kappaffären saknas uppgift om hur varulagret kontrollerats.

Länsrättens bedömning.

Länsrätten finner ej visat att de arbetsuppgifter som A-son utfört i de av Revisorsnämnden Granskade revisionerna varit av sådant kvalificerat slag, som erfordras för godkännande enligt Kommerskollegiets föreskrifter. Ej heller har han visat att han i övrigt haft självständigt ansvar för kvalificerade arbetsuppgifter i den omfattning som erfordras enligt dessa föreskrifter. Den praktiska utbildningen uppfyller därför inte kraven för godkännande som revisor. Överklagandet skall därför avslås.