

D 8/01

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan angående auktoriserade revisorn A-son.

Anmälan m.m.

Av anmälan framgår bland annat följande. A-son valdes i mars 1984 till revisor i ett aktiebolag med verksamhet inom textilindustrin (nedan konfektionsbolaget). Under det sista reviderade räkenskapsåret, den 1 juli 1991 – den 30 juni 1992, uppgick konfektionsbolagets omsättning till 169 mkr, dess balansomslutning till 121 mkr och dess redovisade vinst till 2,1 mkr. A-son avgav en ren revisionsberättelse den 18 december 1992 avseende detta räkenskapsår. Någon årsredovisning avseende räkenskapsåret 1992/93 kom aldrig att upprättas. Konfektionsbolaget försattes på egen begäran i konkurs i maj 1994, vid vilken tidpunkt A-son alltså var bolagets revisor. Upprinnelsen till bolagets konkurs var att konfektionsbolaget vid bokslutsarbetet avseende räkenskapsåret 1992/93 hade konstaterat att det fanns ett större ”hål” i balansräkningen. I samråd med bolagets bankförbindelse uppdrogs åt en fristående revisionsbyrå (nedan utredarna) att närmare utreda ”uppkomna differenser och förhållanden i övrigt kring detta”. Utredarnas genomgång av bolagets ställning utvisade att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat och att bolaget saknade likvida medel, varför det framstod som oundvikligt att försätta bolaget i konkurs. Efter kontakter med konkursförvaltaren har utredarnas uppdrag kommit att omfatta dels en beskrivning av redovisningens anordnande och en bedömning av dess kvalitet, dels en identifiering av väsentliga brister och felaktigheter i den löpande redovisningen och årsredovisningen särskilt vad avser räkenskapsåret 1991/92. Det kan tilläggas att årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1990/91 endast har blivit föremål för en översiktlig genomgång av utredarna. I detta sammanhang skall noteras att utredarna inte granskat riktigheten av dotterbolagens resultat- och balansräkningar, eftersom en sådan granskning inte ingick i deras uppdrag. Den fristående revisionsbyråns utredning kom sedan att ligga till grund för ett åtal mot A-son för grovt bokföringsbrott.

RN:s utredning och dispositionen av detta beslut

RN har vid sin utredning haft tillgång till den fristående revisionsbyråns rapport jämte bilagor. Vidare har RN haft tillgång till A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 1991/92.

Det skall anmärkas att RN koncentrerar sin bedömning till A-sons revisionsinsatser avseende räkenskapsåret 1991/92. Bakgrunden härtill är att räkenskapsåret 1991/92 är det sista reviderade räkenskapsåret och att den fristående revisionsbyråns utredning endast är översiktlig såvitt avser räkenskapsåret 1990/91.

Föreliggande beslut har givits följande disposition. Närmast följer en genomgång av vad utredarna i huvudsak funnit. Därefter återges i allt väsentligt vad A-son anfört i yttranden till RN. Med anledning av ovan nämnda åtal redogörs sedan för hovrättens dom mot A-son. Avslutningsvis följer RN:s bedömning.

Den fristående revisionsbyråns utredning

En rapport över den fristående revisionsbyråns utredning avlämnades i februari 1995. Nedan följer en redogörelse för utredarnas allmänna iakttagelser. Därefter återges vad de i huvudsak konstaterat i fråga om dels redovisningens anordnande och dess kvalitet, dels årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991/92.

Allmänt

Konfektionsbolaget utgjorde moderbolag i en koncern med sex helägda dotterbolag, varav tre var svenska. A-son var vald revisor också i de tre svenska dotterbolagen. Utredarna konstaterade att skyldighet förelåg att upprätta och till Patent- och registreringsverket (PRV) inge delårsrapport. Någon delårsrapport hade emellertid inte ingivits till PRV sedan räkenskapsåret 1988/89.

Redovisningens anordnande och dess kvalitet

I fråga om redovisningens anordnande och dess kvalitet har utredarna funnit bland annat följande. Bolaget har regelmässigt under åren 1991-1993 upprättat manuella verifikationer vilka saknat flera av de uppgifter bokföringslagen kräver. Många verifikationer har varit av så bristfällig kvalitet att det i efterhand inte har gått att klarlägga vad bokningarna avsåg. Vidare har kundfakturer skrivits ut på förtryckta fakturaset med konfektionsbolagets formella firma och organisationsnummer även för de svenska dotterbolagen. Detta strider bland annat mot mervärdesskattelagstiftningen, som föreskriver att säljaren på fakturan skall ange eget momsregistreringsnummer. Leverantörsfakturer var ofta ställda till fel mottagare inom koncernen. Fakturorna bokfördes dock direkt i det bolag som varorna var avsedda för. Genom detta förfarande åsidosattes mervärdesskattelagens bestämmelser rörande rätten att erhålla avdrag för ingående mervärdesskatt, av vilka bestämmelser framgår att fakturan skall vara ställd till den som yrkar avdraget. Avdrag för ingående mervärdesskatt gjordes således av en annan juridisk person än den till vilken fakturan var ställd. Bolaget nettobokförde omsättningar av valutalån, dvs. utan att särredovisa kursdifferenser. För att uppnå överensstämmelse mellan huvudbok och engagemangsbesked avseende valutalånen har stora differenser bokats bort. Interna mellanhavanden mellan koncernbolagen har inte löpande avstämts. Stora differenser har konstaterats beträffande vissa balansposter. Räntor debiterade på dotterbolag har inte särredovisats i bokföringen vilket försvårat möjligheten att ta fram ett korrekt underlag för koncernredovisningen. Sammanfattningsvis konstaterade utredarna att bokföringens anordnande i flera fall stred mot bokföringslagen och god redovisningssed och att bokföringen inte uppnådde sådan kvalitet att man löpande kunde följa verksamhetens resultat och ställning.

Årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991/92

Vid genomgång av årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991/92 har utredarna noterat bland annat följande. Vissa redovisningsdokument, såsom huvudböcker, reskontror m.m. har inte kunnat återfinnas, vilket betyder att de antingen aldrig tagits fram eller inte förvarats på betryggande sätt. Avstämning av mellanhavandena mellan moder- och dotterbolag synes inte ha skett. Kundfordringarna borde ha tagits upp till ett cirka 15 mkr lägre belopp eftersom en mycket stor del av detta belopp utgjordes av fordringar på koncernbolag. Motsvarande skuldposter återfinns inte i dotterbolagens redovisningar. I posten kundfordringar har inte heller kundförluster beaktats. Av konfektionsbolagets årsredovisning framgår att det bland bolagets övriga fordringar ingick ett belopp om 7,5 mkr. Vid bokföringen av detta belopp har kontot för interimsfordringar debiterats och ett antal kostnadskonton krediterats. Därigenom har bolaget reducerat sina kostnader och förbättrat sitt resultat med motsvarande belopp. Någon specifikation till denna post, som enligt bolagets ekonomichef avsåg ett terminskontrakt, har inte återfunnits.

Aktierna i dotterbolagen bedömdes av utredarna vara upptagna med ett 6 mkr för högt värde. De baserade denna bedömning på en jämförelse mellan aktiernas bokförda värde i moderbolaget och dotterbolagens justerade egna kapital med tillägg för kvarstående goodwillvärden i koncernen avseende i dotterbolagen ingående varumärken. Utredarna bedömde att felen i konfektionsbolagets balansräkning av den 30 juni 1992 sammantaget uppgick till cirka 31 mkr med motsvarande negativ påverkan på bolagets eget kapital. Sammanfattningsvis ansåg utredarna att deras genomgång pekade på väsentliga fel i balansräkningen. Dessa fel var av den storleksordningen att man utifrån årsredovisningen inte kunde bedöma rörelsens ekonomiska resultat eller ställning. Det kan tilläggas att konfektionsbolagets registrerade aktiekapital, enligt utredarnas uppfattning, var helt förbrukat redan vid tidpunkten för det aktuella räkenskapsårets utgång.

A-sons yttranden till RN

A-son har i yttranden till RN i allt väsentligt anfört följande.

Redovisningens anordnande och dess kvalitet

Ett flertal manuella verifikationer har varit "helt undermåliga och på intet sätt följt bokföringslagens krav". Dessa brister har påpekats både muntligt och i PM till företagsledningen såväl avseende räkenskapsåret 1990/91 som räkenskapsåret 1991/92. Kundfakturer för samtliga svenska enheter skrevs ut med konfektionsbolagets firma och registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta förfaringssätt ansågs enligt bolaget vara korrekt då konfektionsbolaget var administrerande enhet och huvudansvarig för den totala verksamheten. Mervärdesskatteredovisningen sköttes däremot av respektive bolag. Enligt ekonomichefen hade bolaget haft kontakt med skattemyndigheten i denna fråga. Leverantörsfakturorna var, kanske inte ofta, men ibland, ställda till fel bolag inom koncernen. Leveranserna var faktiskt utförda till bolagen men A-son poängterade att det var viktigt att rätt mottagare angavs. Utlandslånen bokfördes på ett enda huvudbokskonto. Lånen avstämades endast i samband med periodbokslut. Stora resurser fick då läggas ned för att få avstämning. Den bristande avstämningen har han påpekat såväl muntligen som i PM. Avstämningar av de svenska bolagens mellanhavanden har skett, om inte löpande, så i vart fall i samband med årsbokslut. Beträffande interna räntor frågade A-son, i samband med revisionen av årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991/92, om sådana debiterades. Svaret var nej, eftersom koncernbolagen inte kunde betala dessa räntor. I samband härmed analyserade han ett antal transaktioner på ränteintäkters konto i huvudboken, varvid han inte heller fann att några internräntor debiterats.

Årsredovisningen avseende räkenskapsåret 1991/92

I regel har samtliga årsredovisningar per den 30 juni kunnat slutrevideras i november/december. Det har dock varit "mycket trögt" att få fram specificerade uppgifter. Revisionsarbetet har därför måst forceras från hans sida bland annat för att inte orsaka för sen inlämning av årsredovisningarna till PRV. Vid granskningen av årsredovisningen per den 30 juni 1992 hade han tillgång till samtliga bolagets räkenskapshandlingar, även huvudbok och reskontror. Bokslutsdokumentationen var vid granskningen bristfällig men arbetades fram under revisionens gång, inte minst genom A-sons försorg. I varje årsbokslut har avräkningskonton mellan bolagen avstämts. Beträffande konfektionsbolagets kundfordringar har A-son utfört ålders- och betalningsanalyser samt haft genomgångar med bolagets ekonomichef och verkställande direktör. Han noterade att reserven för osäkra fordringar syntes vara låg, men efter diskussioner med nämnda befattningshavare fick han "garantier som [fick honom] att acceptera reserven".

Vid denna tidpunkt bedömde han posten såsom balansgill. I fråga om beloppet om 7,5 mkr, vilket bokats som en interimfordran, fick A-son, efter genomgång med ekonomichefen, uppfattningen att det rörde sig om en s.k. arbitrageaffär. Han krävde underlag till posten och ekonomichefen lovade att ta fram handlingen. På grund av att revisionsarbetet måste forceras kom något underlag aldrig att erhållas. Vad gäller moderbolagets bokförda värden av aktierna i dotterbolagen och dotterbolagens ”synliga värde” enligt respektive balansräkning förelåg en brist per den 30 juni 1992 om cirka 7 mkr. Detta diskuterades med konfektionsbolagets verkställande direktör som dock bestämt hävdade att marknadsvärdet vida översteg det bokförda värdet. A-son accepterade detta argument men utvecklade sina synpunkter i en PM till företagsledningen. A-son har vidare tillagt att det vid tidpunkten för revisionen ”fanns underlag i form av budgetar och prognoser samt höstens utfall fram till oktober [1992] som utvisade goda resultat för koncernen och dotterbolagen”. Sammantaget medförde detta att han ansåg att det bokförda värdet kunde accepteras åtminstone detta år.

Utredarna har kommit fram till att felen i balansräkningen av den 30 juni 1992 uppgick till 31 mkr. Enligt A-son avser detta belopp till största delen avvikelser i värderingen av balansposterna. Dessa värderingar har utredarna tagit ställning till under våren 1994, dvs. långt efter bokslutsdagen. Vad som har påverkat ställningstagandet i negativ riktning är att visst redovisningsmaterial förkommit samt att bokslutsdokumentation saknats. Enligt A-son ger utredarnas rapport uttryck för en efterhandskonstruktion eftersom kompletta handlingar saknats. A-sons granskning gav vid handen att avvikelserna begränsade sig till cirka 1 mkr på grund av att man bland annat förbisett att ta upp bolagets semesterlöneskuld. Några större materiella brister i bokslutet av den 30 juni 1992 fanns därutöver inte.

A-sons överväganden beträffande sin rapportering

Räkenskapsåret 1990/91

I bokslutet avseende räkenskapsåret 1990/91 fanns enligt A-sons uppfattning brister bestående i avsaknad av avstämningsrutiner för diverse tillgångs- och skuldkonton hänförliga till kassa, bank, kundfordringar, leverantörsskulder, banklån och koncernsaldon. A-sons iakttagelser noterades i en PM till företagsledningen i december 1991. Han påpekade att dessa anmärkningar var viktiga att åtgärda inför kommande år. Vidare diskuterades om notering skulle ske i revisionsberättelsen att ”styrelsen och verkställande direktören snarast åtgärdar bristerna i den interna kontrollen”. Efter samtal och löften om förbättringar avstod A-son från noteringen och lämnade en ren revisionsberättelse i december 1991.

Räkenskapsåret 1991/92

Enligt A-son var ”tonen” i den PM avseende räkenskapsåret 1991/92 han överlämnade till företagsledningen i december 1992 något ”högre” än föregående år eftersom ingen reell förbättring hade skett. Dessutom diskuterades även värderingen av vissa balansposter, främst aktier i dotterbolagen. Detta år övervägde han starkt att i revisionsberättelsen ange bland annat ”... att brister i interna kontrollen skall åtgärdas... att vissa balansposter har jag svårt att bedöma värdet av...”. Eftersom ägaren/verkställande direktören hade fört diskussioner med konfektionsbolagets bankförbindelse rörande anställning av en ny ekonomichef förutsatte A-son emellertid att förbättringar verkligen skulle ske och avlämnade därför en ren revisionsberättelse.

Hovrättens dom mot A-son

Hovrätten gjorde i dom den 26 februari 2001 sammanfattningsvis följande bedömning. Det är beträffande räkenskapsåret 1991/92 klarlagt att bokföringsskyldigheten åsidosatts så att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunde bedömas med ledning av bokföringen. A-son var väl införstådd med åtskilliga brister i bokföringen, vilket borde ha föranlett honom att vid sin revision företa en mera noggrann granskning av det bakomliggande bokföringsmaterialet. En närmare kontroll från A-sons sida skulle ha visat att bokslutet också i materiellt hänseende var felaktigt. Genom att ändå avge en ren revisionsberättelse har A-son av oaktsamhet medverkat till uppkomsten av de felaktiga ingångsvärden som enligt vad utredningen ger vid handen använts för det följande räkenskapsåret. Hovrätten dömde A-son för medhjälp till bokföringsbrott ”som inte är ringa men inte heller grovt”. Påföljden bestämdes till villkorlig dom i förening med dagsböter. Högsta domstolen har, efter A-sons överklagande, den 8 oktober 2001 beslutat att inte meddela prövningstillstånd.

RN:s bedömning

Allmänt

RN konstaterar inledningsvis att det av A-sons revisionsdokumentation framgår att han vid sin granskning gjort iakttagelser som utmynnat i de PM som omnämnts ovan.

RN:s bedömning har givits följande disposition. Inledningsvis kommenterar RN utredarnas och A-sons bedömning av värdet av kundfordringarna respektive dotterbolagsaktierna. Därefter följer RN:s bedömning av A-sons granskningsinsatser respektive rapporteringsskyldighet. Avslutningsvis återfinns en sammanfattande bedömning.

Konfektionsbolagets kundfordringar respektive aktier i dotterbolag

Utredarna har vid sin granskning funnit att konfektionsbolagets kundfordringar tagits upp med ett cirka 15 mkr för högt belopp, vilket enligt utredarna huvudsakligen berodde på att en mycket stor del av de redovisade kundfordringarna utgjordes av fordringar på dotterbolag. Dessa koncernfordringar har utredarna ansett vara utan värde, såvitt kan bedömas på grund av att dotterbolagen inte bokfört motsvarande skulder. Enligt RN:s uppfattning har utredarna emellertid inte presenterat sådant underlag att det kan anses styrkt vare sig att det fanns skäl att klassificera dessa kundfordringar som fordringar på dotterbolag eller att skuldföring i dotterbolagen underlåtit. Med hänsyn härtill och till den granskning A-son utfört avseende kundfordringarna, anser RN det inte vara klarlagt att dessa var upptagna till ett för högt belopp per den 30 juni 1992. RN anser därför att det saknas tillräcklig grund för att kritisera A-sons bedömning av kundfordringarnas värde. Vad beträffar aktierna i dotterbolagen är det ostridigt att det i konfektionsbolaget redovisade värdet översteg dotterbolagens justerade egna kapital. A-son har till grund för sin bedömning dels haft information om att dotterbolagen uppvisade goda resultat fram till oktober månad 1992, dels tagit del av positiva budgetar och försäljningsprognoser. Utifrån denna information har han bedömt att nedskrivning inte var erforderlig detta år. RN konstaterar att utredarna delvis har haft andra utgångspunkter för sin värdering; utredarna har till skillnad från A-son bedömt aktiernas värde med ledning av justerat bokfört värde och kvarstående goodwillvärden i koncernen avseende i dotterbolagen ingående varumärken. Mot bakgrund härav anser RN inte att det entydigt utretts att det vid tidpunkten för revisionen förelåg ett behov av nedskrivning av aktiernas bokförda värde. RN anser sig därför, även vad avser dotterbolagsaktiernas värde, sakna grund för att kritisera A-sons ställningstagande.

A-sons granskningsinsatser

Utredarna har, som redogjorts för ovan, bland konfektionsbolagets övriga fordringar funnit ett belopp om 7,5 mkr, som bolaget saknat underlag för. Enligt A-son skall han ha uppmärksammat denna post och ha krävt underlag av ekonomichefen, som uppgav att det rörde sig om en arbitrageaffär. På grund av tidsbrist kom A-son emellertid aldrig att erhålla det efterfrågade underlaget. Enligt RN:s uppfattning var det en väsentlig post att granska, varför han inte borde ha nöjt sig med ekonomichefens muntliga uppgifter. A-son borde ha kontrollerat hur beloppet bokförts, för att därigenom bilda sig en uppfattning om hur det påverkat bolagets redovisade resultat och ställning, samt ha begärt att få transaktionen bekräftad av bolagets bank.

A-sons rapportering

Som framgått ovan har A-son i PM till konfektionsbolagets företagsledning – verkställande direktören och ekonomichefen – påpekat ett antal av de brister han funnit i samband med sin granskning. Med hänsyn till felens allvarliga karaktär har enligt RN:s uppfattning denna rapporteringsform i fråga om flera av bristerna inte varit tillfyllest.

Såvitt avser räkenskapsåret 1990/91 har framkommit att A-son iakttagit allvarliga brister avseende bolagets avstämningsrutiner och verifikationer. Dessa brister torde starkt ha bidragit till att bolagets resultat och ställning inte löpande har kunnat överblickas på ett tillförlitligt sätt. Efter övervägande har han det året nöjt sig med att rapportera bristerna i en PM till företagsledningen. Då han vid revisionen avseende räkenskapsåret 1991/92 konstaterade att samma allvarliga brister fortfarande förelåg har A-son haft skyldighet att i sin revisionsberättelse anmärka både att det förelåg brister i bolagets interna kontroll och att bolagets verifikationer inte uppfyllde bokföringslagens krav. I A-sons PM avseende räkenskapsåret 1991/92 har noterats att bolaget inte avgett delårsrapport i enlighet med 12 kap. 2 § och 10 kap. 3 § ABL (i dess då gällande lydelse). Även härpå borde han ha anmärkt i sin revisionsberättelse.

Vad avser de formella felaktigheter som var att hänföra till konfektionsbolagets kund- och leverantörsfakturer borde dessa fel i vart fall ha föranlett A-son att i en PM eller liknande skrivelse till styrelsen påpeka att koncernbolagen härigenom åsidosatte mervärdesskattelagens bestämmelser.

RN:s sammanfattande bedömning

Sammanfattningsvis finner RN följande. A-son borde genom en fördjupad granskning ha förvisat sig om hur bokföringen av det bland bolagets övriga fordringar redovisade beloppet om 7,5 mkr påverkat bolagets redovisade resultat och ställning samt ha begärt att få transaktionen bekräftad av bolagets bank. Vidare borde A-son i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1991/92 ha anmärkt på att det förelåg brister i den interna kontrollen, att verifikationerna inte uppfyllde bokföringslagens krav och att delårsrapport inte avgivits. Genom att underlåta att i nu anförda avseenden utföra en tillräckligt noggrann granskning samt genom att avge en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 1991/92 har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämndens ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Vilhelm Andersson, Arne Baekkevold, Lise-Lotte Ekelund, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Hans Lindén, Claes Norberg och Lars Wenne. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, föredragande.