

D 3/00

Dåvarande Skattemyndigheten i Y län har inkommit med vissa uppgifter som föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna ett disciplinärende avseende godkände revisorn A-son (dnr 1996-564). Därefter har RN mottagit en anmälan rörande A-sons revisionsinsats i ett aktiebolag vilken föranlett öppnandet av ett ytterligare disciplinärende (dnr 1998-714). Förevarande beslut inbegriper RN:s ställningstaganden i båda ärendena.

Dnr 1996-564

Av skattemyndighetens uppgifter framgår bland annat att skatterevision utförts dels i den av A-son ägda revisionsbyrån A-son AB och dels i ett aktiebolag i vilket A-son varit vald revisor. Sistnämnda aktiebolag, som bedriver utbildningsverksamhet, kallas fortsättningsvis utbildningsbolaget.

Skattemyndigheten har såvitt gäller A-sons revisionsbyrå inte gjort gällande att det skulle ha förekommit några felaktigheter i skattehänseende men har däremot, i en skrivelse den 28 november 1997, påpekat att A-son är vald revisor i ett aktiebolag (en revisionsbyrå) vars företrädare är vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Skattemyndigheten har tillagt att A-son är vald revisor i ca 20 aktiebolag vilkas grundbokföring utförts av den andra revisionsbyrån samt att A-sons revisionsbyrå på liknande sätt har utfört grundbokföringen åt ett antal av den andre revisorns revisionsklienter.

Vad gäller utbildningsbolaget har skattemyndigheten bland annat åberopat årsredovisningar och revisionsberättelser avseende räkenskapsåren 1993–1994 samt förklarat att motsvarande handlingar för räkenskapsåret 1992 inte erhållits från bolaget och att inte heller Patent- och registreringsverket erhållit uppgifter för detta räkenskapsår. Vidare framgår bland annat följande av skattemyndighetens skrivelser och övriga handlingar i ärendet. A-son har varit vald revisor i utbildningsbolaget under de nämnda räkenskapsåren. Bolagets räkenskaper har uppvisat allvarliga brister genom att fakturaunderlag saknats och konteringen varit bristfällig. Grundbokföring har endast utförts 1–2 gånger per år. Avstämning av grundbokföringen har därför inte skett regelbundet. Bolagets verifikationer, som i flera fall saknar verifikationsnummer, har förvarats i kuvert. I ett och samma kuvert har återfunnits kvitton som rör olikartade affärshändelser. Dessa har varit summerade och bokförda på en hänvisningsverifikation. Summan enligt kvittona understiger dock ibland det bokförda beloppet. Verifikationerna har utgjorts av kontoutdrag från Postgirot, vilka numrerats och konterats av företagsledaren, samt av vanliga A4-papper på vilka företagsledaren skrivit verifikationsnummer och konterat. Beträffande postgirokontot överensstämmer visserligen betalningsströmmarna med huvudboken men vad gäller det övriga verifikationsmaterialet har skattemyndighetens stickprovsmässiga kontroll visat att bokförda poster inte överensstämmer med åberopat verifikationsunderlag. Vidare har en stor andel privata utgifter kostnadsförts i bolaget. Av de kostnader som betalats via bolagets postgirokonto utgör drygt 60 procent privata kostnader. – Skattemyndigheten har vidare anfört att utbildningsbolaget under räkenskapsåret 1994 tidvis haft ett orealistiskt stort saldo på sitt kassakonto samt att saldot på samma konto vid något tillfälle varit negativt. – A-son har i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1993 gjort följande anmärkning: ”Styrelsen har utan dispens upptagit lån under året. Lånet var vid bokslutstillfället reglerat. Skatter och avgifter har vid ett flertal tillfällen ej reglerats i tid. Den interna kontrollen i bolaget är bristfällig.” Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1994 innehåller enbart anmärkning om att skatter och avgifter inte betalats i rätt tid samt att den interna kontrollen i bolaget är bristfällig. I båda revisionsberättelserna

har A-son tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna. Årsredovisningarna för de båda nämnda räkenskapsåren har påtecknats av A-son utan att han i något av fallen angett att han lämnat oren revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Efter det att RN anmodat honom att yttra sig över skattemyndighetens skrivelse daterad den 28 november 1997 har han förstått att det uppenbarligen inte är möjligt med sådana ”korsvisa” revisionsuppdrag som förelegat mellan honom och revisorn på den andra revisionsbyrån. Så fort han insett detta har han avslutat ifrågavarande revisionsuppdrag. Likaså har den andre revisorns revisionsuppdrag i A-son AB avslutats.

Såvitt avser räkenskapsåret 1992 kunde han inte utföra någon revision i utbildningsbolaget på grund av att revisionsklienten, trots både muntliga och skriftliga påminnelser, inte överlämnade de handlingar som krävdes för att utföra revisionen. Förklaringen till detta är sannolikt att handlingarna hade förkommit eller att klienten i vart fall inte kunde finna dem. På fråga av RN om han vidtog några särskilda granskningsåtgärder för att verifiera den ingående balansen vid revisionen för räkenskapsåret 1993 har A-son svarat följande:

”En medarbetare biträdde klienten vid upprättandet av bokslut och deklaration för räkenskapsåret 1992. Arbetet utfördes under slutet av oktober 1993. Detta låg till grund för ing. balansen 1993. Jag bedömde vid revisionen för år 1993 att dessa siffror var relevanta.”

Vidare har A-son anfört följande vad gäller räkenskapsåren 1993–1994. Vissa av utbildningsbolagets verifikationer har utgjorts av samlingsverifikationer och avsett olika kontantutlägg, t.ex. för bensin. Vid stickprovskontroll har underlagen överensstämt med det bokförda beloppet. Kontering har i de flesta fall skett direkt på respektive verifikat. Eftersom bokföringsmaterialet varit bristfälligt och bokföringen ”släpat” under året har han i sin revisionsberättelse anmärkt på den interna kontrollen i bolaget. Han gjorde den bedömningen att om han dessutom anmärkte på den bristfälliga bokföringen skulle han åsamka bolaget skada i förhållande till dess intressenter. – Beträffande utbildningsbolagets kassa har A-son i ett yttrande daterat den 26 juni 1996 anfört följande: ”Kassakontot uppvisar vissa perioder ett orealistiskt stort saldo. Detta beror på att företagsledaren bokfört stora egna löneuttag vid två tillfällen (juni och dec.) under året. Enligt medgivande från företagsledaren har lönesumman tagits ut vid flera tillfällen med mindre delbelopp. Av den anledningen skriver jag i revisionsberättelsen att skatter och avgifter vid ett flertal tillfällen ej betalats i tid”. Därefter har A-son, i yttrande den 15 oktober 1996, bland annat anfört följande: ”(Företagsledaren) har använt kassan som ett avräkningskonto. Förskotten har reglerats under året genom löneuttag ur kassan. Skatteförvaltningen nämner endast att privata kostnader bokförts mot kassan med kr 406.957:-. Enligt aktiebolagslagens regler enligt särskilt uttalande från FAR utgör förskott på lön ej lån om det slutregleras senast vid räkenskapsårets utgång.” och vidare ”Det stora saldot på kassakontot under året beror naturligtvis inte på stora löneuttag utan på de tidigare nämnda förhållandena.”

RN gör följande bedömning.

A-sons oberoende som revisor

En förutsättning för att en revisor skall kunna genomföra sina uppdrag i enlighet med god revisions sed är att revisorn intar en i förhållande till sina revisionsklienter oberoende ställning. I 14 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) stadgas att om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, skall revisorn avböja eller avsäga sig uppdraget. A-son har varit vald revisor i en revisionsbyrå vars företrädare varit vald revisor i A-sons revisionsbyrå. Dessutom har A-son varit vald revisor i ca 20 aktiebolag vilkas grundbokföring utförts av den andra revisionsbyrån. Härigenom har A-son åsidosatt revisorslagens bestämmelser om opartiskhet

och självständighet. Det förhållandet att han av sagt sig ifrågavarande revisionsuppdrag – efter det att han blivit föremål för RN:s utredning – medför ingen annan bedömning.

Räkenskapsåret 1992

A-son har inte utfört någon revision i utbildningsbolaget räkenskapsåret 1992. Detta berodde enligt hans egna uppgifter på att han trots påstötningar inte fick tillgång till ”de handlingar som krävdes för att utföra revisionen”. Såvitt framkommit har utbildningsbolaget över huvud taget inte upprättat någon årsredovisning avseende ifrågavarande räkenskapsår. Eftersom A-son således varit förhindrad att utföra sitt revisionsuppdrag borde han ha av sagt sig uppdraget. Detta har han inte gjort och han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Då A-son trots skyldighet att avsäga sig revisionsuppdraget valde att kvarstå i detsamma är det uppenbart att han borde ha varit särskilt noggrann vid revisionen i utbildningsbolaget räkenskapsåret 1993. Detta gäller i synnerhet beträffande ingående balansposter. I fall den ingående balansen inte varit föremål för revision åligger det revisorn att vidta speciella granskningsåtgärder för att så långt som möjligt kunna kontrollera balansposternas riktighet. Om sådana granskningsåtgärder leder till att revisorn anser sig kunna tillstyrka fastställande av balansräkningen bör ändå upplysning lämnas i revisionsberättelsen om att föregående års räkenskaper inte är reviderade. A-son synes dock inte ha uppfattat hur allvarligt det var att han hade förhindrats att revidera föregående räkenskapsår. Således har han godtagit de oreviderade bokslutsposterna som ingående balans avseende räkenskapsåret 1993 och den förklaring han lämnat till detta får anses anmärkningsvärd. Den anförda omständigheten att en medarbetare hade upprättat bokslut och deklaration för räkenskapsåret 1992 har naturligtvis inte utgjort grund för A-son att utan egna, grundliga kontroller godta oreviderade bokslutsposter som ingående balans. A-son har därför på ett allvarligt sätt brustit i sitt granskningsarbete vid revisionen räkenskapsåret 1993. Dessutom har han i sin revisionsberättelse för ifrågavarande räkenskapsår underlåtit att upplysa om att föregående års räkenskaper inte hade reviderats.

Bristfällig bokföring m.m.

Av 10 kap. 10 § tredje stycket aktiebolagslagen (1975:1385), i dess lydelse före den 1 januari 1999, jämfört med 8 kap. 6 § andra stycket samma lag framgår att revisorn i revisionsberättelsen skall anmärka på väsentliga avvikelser från bokföringslagen och god redovisningssed. På grund av vad som framkommit i ärendet, inte minst genom A-sons egna yttranden till RN, är det utrett att utbildningsbolagets räkenskaper åtminstone såvitt avser räkenskapsåren 1993–1994 varit mycket bristfälliga. A-son har därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna dessa år. Vidare har han varit skyldig att anmärka på bristerna i sina revisionsberättelser. Genom att trots detta tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna samt underlåta att i revisionsberättelserna anmärka på bristerna har A-son i hög grad åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Invändningen om att en sådan anmärkning skulle kunna åsamka bolaget skada i förhållande till dess intressenter medför givetvis inte någon annan bedömning. Ett av den lagstadgade revisionens syften är nämligen just att tillgodose olika intressenters behov av information om aktiebolaget, t.ex. rörande bristfällig bokföring. Vad gäller A-sons kommentarer rörande kassakontot är dessa svåra att förstå och till synes motstridiga. Det kan dock i vart fall konstateras att kassakontot har hanterats på ett felaktigt sätt och att detta borde ha anmärkts i revisionsberättelserna. Vad A-son anför i fråga om kassan medför därför ingen annan bedömning än den som redovisats ovan.

Påteckning på årsredovisningarna

För det fall en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning så följer av god revisionssed att detta normalt också bör framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen. A-son har i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1993 dels gjort anmärkning rörande ett lån som styrelsen i utbildningsbolaget upptagit under året och dels anmärkt att skatter och avgifter inte betalats i tid samt att den interna kontrollen i bolaget varit bristfällig. Motsvarande anmärkningar rörande skatter och avgifter samt om bristfällig intern kontroll har även gjorts i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1994. Det förhållandet att anmärkningar gjorts borde ha framgått av revisorspåteckningen på respektive årsredovisning. Genom att påteckna årsredovisningarna utan sådan upplysning har A-son inte uppfyllt vad som krävs enligt god revisionssed.

Bristfällig granskningsdokumentation

Av de vid tidpunkten för de aktuella revisionerna gällande Kommerskollegiets revisorsföreskrifter (KFS 1986:8) framgår i 44 § att en revisor skall dokumentera sina revisionsuppdrag. I 47–48 §§ samma föreskrifter anges vad dokumentationen skall innehålla. Därutöver skall dokumentationen enligt god revisionssed även innehålla en granskningsplan och en riskanalys. Vid RN:s genomgång av A-sons granskningsdokumentation avseende utbildningsbolaget har framkommit att det frånsett anteckningar avseende siffergranskning inte framgår vilka iakttagelser han gjort. Vidare saknar dokumentationen noteringar om vilka eventuella åtgärder han utfört för att följa upp påpekanden som gjorts i hans revisionspromemorior. Vidare saknas dokumentation rörande granskningsplan och riskanalys. Sammantaget får granskningsdokumentationen anses mycket bristfällig. Genom att inte dokumentera sina revisioner på föreskrivet sätt och i enlighet med god revisionssed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Dnr 1998-714

RN har i förevarande ärende mottagit en anmälan rörande A-sons revisionsinsatser i ett aktiebolag som är verksamt inom åkeribranschen, fortsättningsvis kallat åkeribolaget. Anmälaren har i huvudsak anfört följande. I balansräkningen avseende räkenskapsåret 1996/97 har ett kontrakt med ett skogsföretag upptagits under anläggningstillgångar med 270 000 kr. Beloppet får antas motsvara utbetald goodwill i samband med förvärv av lastbil. Åkeribolaget har inget avtal med skogsföretaget utan avtalet om körningar har träffats mellan sistnämnda företag och ett transportförmedlingsföretag. Med hänsyn till konkurrenssituationen på transportmarknaden samt till att åkeribolagets rätt att utföra körningar åt skogsföretaget kan upphöra inom 1–2 år kan det inte anses rimligt att åkeribolagets rättigheter enligt ifrågavarande avtal värderas till 270 000 kr.

A-son har yttrat sig över anmälan och anfört följande. Åkeribolagets första räkenskapsår utgjordes av perioden den 1 mars 1995–30 juni 1996. Under det följande räkenskapsåret, i oktober 1996, förvärvade åkeribolaget en åkerirörelse för 1 600 000 kr. Den största delen av köpeskillingen avsåg en lastbil och resterande 270 000 kr avsåg ett kontrakt innebärande rätt att utföra vissa transporter för ett skogsföretag. Enligt A-sons bedömning skulle kontraktet betraktas som goodwill. Vad gäller värderingen hade åkeribolaget vid revisionstillfället (räkenskapsåret 1996/97) under drygt ett år fortsatt att utföra ifrågavarande transporter. Med hänsyn härtill betraktade han det redovisade värdet av goodwill som rimligt. Vid förnyad kontroll under år 1999 har det för övrigt framkommit att körningarna fortsatt i samma omfattning som vid förvärvet av åkerirörelsen nästan tre år tidigare. – Vid revisionen räkenskapsåret 1996/97 uppmärksammade han att goodwill inte hade avskrivits. Sådan avskrivning borde enligt hans egen uppfattning ha skett med 20 procent per år. Han bedömde dock att bokslutet inte behövde korrigeras eftersom övriga anläggningstillgångar hade avskrivits med ett för högt belopp, dvs. sammantaget förelåg det ingen övervärdering av anläggningstillgångarna. (I yttrande till RN den 17 september 1998 har A-son angett att

”Överavskrivning på övriga anläggningstillgångar har samtidigt skett med kr 230.532:-” men i yttrande den 23 oktober 1998 har han angett överavskrivningen till totalt 198 752 kr.) A-son menar att bolaget borde ha redovisat överavskrivningen öppet i årsredovisningen.

RN gör följande bedömning.

Varken av A-sons granskningsdokumentation eller av hans yttranden till RN framgår att han i mer än obetydlig utsträckning granskat värderingen av åkeribolagets rättigheter enligt transportavtalet. Bedömningen att han inte ägnat nämnda värderingsfråga mer än obetydlig uppmärksamhet förstärks av att han inte anmärkt på det förhållandet, att avskrivning underlåtit beträffande ifrågavarande rättigheter. Även om det skulle ha förhållit sig så som A-son gör gällande, att andra tillgångar varit föremål för överavskrivning, så har detta inte varit ett godtagbart skäl för att underlåta avskrivning beträffande rättigheterna enligt ifrågavarande avtal. A-son borde därför under alla förhållanden ha anmärkt på den underlåtna avskrivningen i sin revisionsberättelse avseende räkenskapsåret 1996/97. RN finner styrkt att A-sons granskningsinsatser beträffande rättigheterna enligt det aktuella avtalet inte motsvarar vad som krävs enligt god revisions sed. Dessutom har han underlåtit att göra anmärkning i revisionsberättelsen om att rättigheterna inte varit föremål för avskrivning. Slutligen har RN kunnat konstatera att granskningsdokumentationen i fråga om åkeribolaget inte uppfyller föreskrivna krav.

RN:s sammanfattande bedömning

I de ovan behandlade ärendena har framkommit att A-son i hög grad och i flera olika avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Dessutom skall det beaktas att han redan genom ett beslut den 19 mars 1992 har meddelats varning av Kommerskollegium, som tidigare var tillsynsmyndighet för revisorer (dnr REV 155/91). Omständigheterna i det ärendet var i huvudsak att aktiekapitalet i ett aktiebolag, i vilket A-son varit vald revisor under flera år, var förbrukat redan när han tillträdde som revisor. A-son hade dock lämnat rena revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren. Kommerskollegium ansåg att de åtgärder A-son vidtagit, påpekanden till aktiebolagets styrelse om likvidationsplikt och rörande personligt betalningsansvar, varit helt otillräckliga.

På grund av vad som framkommit i de nu aktuella ärendena och med hänsyn till att A-son tidigare har meddelats varning för bristfälligt revisionsarbete finns det anledning att starkt ifrågasätta hans lämplighet som revisor. RN finner dock varning vara en tillräcklig åtgärd.

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, Elisabet Fura-Sandström, Klas-Erik Hjorth, Margit Knutsson, Jan-Erik Moreau, Claes Norberg, Eva-Britt Nordhall och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell och chefsjuristen Per Eskilsson, föredragande.