

LR: dom 2003-02-13, mål nr 12127-02

KamR: dom 2004-11-19, mål nr 1348-03

D 8/02

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för sådan tillsyn och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att bedöma kvaliteten i det revisionsarbete som utförts av A-son har RN även granskat dennes revisioner av två aktiebolag, dels ett bolag med en omsättning understigande 2 mkr – nedan kallat fotobolaget, dels ett bolag med en omsättning överstigande 10 mkr – nedan kallat läkemedelsbolaget. Revisionerna har i båda fallen avsett räkenskapsåret 1997. Enligt RN:s begäran skulle dessa revisioner vara representativa för A-sons sätt att arbeta. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande.

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett aktiebolag (revisionsbyrån) som under räkenskapsåret 1996/97 omsatte cirka 1,1 mnkr. Revisionsbyrån har inte några anställda assistenter utan revisionerna sker enligt A-son i flertalet fall med hjälp av inhyrda resurser. Bland annat anlitar A-son två personer som är verksamma vid varsin redovisningsbyrå. Dessa två personer är styrelseledamöter i respektive redovisningsbyrå, som drivs i aktiebolagsform. Samtidigt är A-son vald revisor i de båda redovisningsbyråerna. Enligt A-son uppgår antalet uppdrag där han vid sin revision anlitar dessa personer som assistenter till 25 st respektive 15 st. Dessutom har A-son varit vald revisor i sammanlagt åtta bolag vars bokföring handhåfts av företrädarna för de båda nämnda redovisningsbyråerna. Dessa revisionsuppdrag har A-son genomfört utan anlitan av assistenter.

I ärendet har vidare framkommit att A-son har åtagit sig uppdrag som s.k. delgivningsbar person enligt dåvarande 8 kap. 11 § femte stycket aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) (numera benämnd särskild delgivningsmottagare enligt 8 kap. 33 § ABL) för sju bolag i vilka han samtidigt varit vald revisor. A-son har kommenterat detta förhållande på följande sätt. Att han har gått med på att utses till delgivningsbar person har enbart haft en praktisk bakgrund; syftet var att påskynda registreringsärenden som annars skulle ha dragit ut på tiden. Tanken har inte varit att han skulle kvarstå någon längre tid, utan bytas ut vid lämpligt tillfälle. Då han åtog sig uppdrag som delgivningsbar person var han av den uppfattningen att bolagets revisor var delgivningsbar person även om han/hon inte var registrerad som sådan. Han talade med andra revisorer som syntes vara av samma uppfattning och som hade erfarenhet av att ha blivit delgivna av domstolar och av PRV. Han är inte längre delgivningsbar person i några bolag och har inte för avsikt att i framtiden påtaga sig den rollen i något bolag.

Som nämnts inledningsvis har RN granskat A-sons revisioner av två aktiebolag, fotobolaget och läkemedelsbolaget. Vid RN:s granskning av A-sons revisionsdokumentation har i allt väsentligt följande framkommit.

Räkenskapsåret 1997 uppgick *fotobolagets* omsättning till 1,5 mnkr och dess balansomslutning till 941 000 kr. A-sons dokumentation består huvudsakligen av bokslutsbilagor. För samtliga tillgångs- och skuldposter gäller att dokumentationen består av följande noteringar; ”mot specifikation”, ”mot rimlighet”, ”mot avstämning”, ”mot kontobesked”

och ”mot engagemangsbesked” samt att A-son kommenterat detta med ”u.a.” (utan anmärkning). I anslutning här till har nedtecknats ”existens”, ”fullständighet”, ”värdering”, ”presentation” och ”förvaltning” följt av ett ”ja”. Någon dokumentation som visar tillvägagångssätt och omfattning av kontrollerna finns inte. Endast i något fall återfinns en kortare kommentar till granskningen. Huruvida tester av den löpande redovisningen gjorts framgår inte. Det kan inte heller av dokumentationen utläsas om deklarationer av skatter och avgifter kontrollerats mot underliggande redovisning. A-son har, på fråga från RN, gjort gällande att skatter och avgifter alltid kontrolleras mot redovisningen; ”Detta granskningsmoment är en självklarhet och möjligen medför detta att dokumentationen ibland missar.”

Läkemedelsbolaget hade räkenskapsåret 1997 en omsättning på 29,3 mkr och en balansomslutning på 14,7 mkr. Det kan konstateras att revisionsåtgärderna, särskilt när det gäller balansposterna, i stor utsträckning dokumenterats efter samma mönster som i fotobolaget, dvs. med antingen ”ja” eller ”u.a.”. Någon dokumentation som visar tillvägagångssätt och omfattning av kontrollerna finns inte. Beträffande kundfordringarna kan noteras att betalningsuppföljning skett, men att det inte anges hur detta har gjorts. Åldersanalys anges vara ”u.a.” men är inte närmare beskriven.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Samtidigt trädde RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet i kraft, varvid RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkt 2 i övergångsbestämmelserna till de nya föreskrifterna skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens respektive föreskrifternas ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall de äldre bestämmelserna.

Av 14 § lagen (1995:528) om revisorer framgår att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. A-son är vald revisor i två redovisningsbyråer vars företrädare han anlitar som assistenter i ett antal av sina övriga revisionsuppdrag. Genom att på detta sätt ha en relation med två av sina revisionsklienter har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor. Vidare har A-sons oberoende äventyrats av att han varit vald revisor i sammanlagt åtta bolag vilkas bokföring handhåfts av de nämnda redovisningsbyråerna. Härutöver har framkommit att A-son har åtagit sig uppdrag som s.k. delgivningsbar person (numera särskild delgivningsmottagare) för sju aktiebolag i vilka han samtidigt varit vald revisor. Enligt RN:s mening innebär även detta att A-sons oberoende som revisor har äventyrats.

Enligt 10 § i RN:s ovannämnda föreskrifter (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen krävs att det inte bara framgår vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits utan även vilka bedömningar, såsom väsentlighets- och riskbedömningar, och vilken planering som har legat till grund för granskningen. A-sons revisionsdokumentation är knapphändig. I flera väsentliga avseenden saknas noteringar som visar hur granskningen genomförts och vad A-son haft som grund för sina ställningstaganden. RN finner att A-son inte har dokumenterat sitt revisionsarbete på ett tillfredsställande sätt. Därtill kommer att A-son, i enlighet med vad som

ovan anförts, har äventyrat sitt oberoende som revisor. A-son har därmed 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 Arne Bækkevold, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist, Lars Wenne och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt avdelningsdirektören Niklas Valentin, föredragande.