

LR: dom 2001-02-28, mål nr 11759-00

D 25/00

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i SUT har RN undersökt förutsättningarna för vissa av de revisorer som inte är medlemmar i någon av revisorsorganisationerna Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i två aktiebolag, ”byggbolaget” och ”konsultbolaget”. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De överväganden som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-son utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag, X Revisionsbyrå AB (revisionsbyrån). Utöver A-son finns två personer anställda i byrån. A-son har 44 aktiva revisionsuppdrag.

A-sons revisionsarbete

A-son har beskrivit hur han organiserar sitt revisionsarbete.

”Genom ett fortlöpande samråd mellan mig själv och mina medarbetare lägger vi upp arbetet, så att det löper så smidigt som möjligt. Min medarbetare upprättar ofta först bokslut i avstämning med bolagets företrädare varefter jag tar itu med delgranskning av materialet. När detta moment är klart upprättas årsredovisningen i samråd med bolaget. Så sker revisionen av årsredovisningen och när detta är klart brukar vi träffa bolagets företrädare – oftast också ägare – till en slutrevision, där vi går igenom det hela.” ”Bortsett från de minsta bolagen brukar vi utföra en löpande granskning under innevarande år.” A-son har vidare anfört att ”även en bedömning av var tyngdpunkten i granskningsarbetet skall ligga försöker vi göra för att försöka göra en så god avvägning som möjligt av väsentlighet och risk”. På grund av tidigare års erfarenhet ”bedömer vi storleken på granskningsinsatserna, vem som utför vad och även när revisionen lämpligen utförs”. Förvaltningsrevision sker genom att ”vi kontrollerar att bolagets system för att förse företagsledare/styrelse med information om bolagets ekonomiska ställning och utveckling är tillfredsställande”. Det kan bli aktuellt med en granskningspromemoria ”där vi påtalar brister i underlagen eller ställer frågor i ärendet”. A-son har till RN bekräftat att han med uttrycket ”vi” avser honom själv och den i revisionsbyrån anställda medarbetare som upprättar bokslut åt respektive revisionsklient.

Av företedda handlingar kan inte utläsas att A-son skulle ha utfört vare sig riskanalys, planering eller förvaltningsrevision. A-son har till RN också medgett att han inte har några dokument över vare sig riskanalyser eller revisionsplaner men att detta inte betyder att han underlåter bedömningar eller arbetar planlöst. ”När allt varit i sin ordning” har han inte heller dokumenterat den granskning som han har gjort vad gäller förvaltningsrevision.

När RN under handläggningen av SUT-ärendet har ställt kompletterande frågor till A-son beträffande hans revisionsinsatser har A-son hänvisat till det arbete som har utförts och dokumenterats av medarbetaren. ”I mina revisionsnoteringar hänvisas till detta underlag. Det är alltså en del av revisionsmaterialet”. A-sons egna revisionsnoteringar består av kortfattade anteckningar med återgivande av medarbetarens kontroller och slutsatser samt hänvisning till

dennes dokumentation. Som exempel på revisionsdokumentation har A-son översänt medarbetarens noteringar från löpande granskning av verifikationer, huvudbok m.m., dennes noteringar avseende granskning av leverantörsfakturer samt kopia av en handling kallad "revisionsrapport", också den upprättad av medarbetaren. I byggbolaget, som räkenskapsåret 1997/98 hade en omsättning om 9,9 mkr, uppgick A-sons revisionsarvode till 2 000 kronor. Samma belopp fakturerade A-son konsultbolaget, vars omsättning under räkenskapsåret 1997/98 uppgick till 4,5 mkr.

RN har i slutpromemorian i SUT-ärendet konstaterat att såväl RN:s dokumentationsgenomgång som A-sons egna uppgifter verifierar att han som medarbetare i revisionen använt en person som samtidigt ansvarat för att upprätta bokslut i bolagen.

A-son har bestridit denna slutsats. "Kvaliteten på uppdragen blir ju inte sämre av att bokslut och årsredovisning är väl gjorda samt att revisorn därefter också har granskat varje balanspost. Min egen lista över revisionsarbetet visar på utförda revisionsinsatser, t.ex. avstämningar och kontroller. Jag har t.ex. sett och kollat underlagen för varje balanspost". "Med hjälp av ett revisionsprogram är min förhoppning att det kommer att bli än klarare åtskillnad mellan boksluts- och revisionsarbetet."

RN gör följande bedömning.

Såväl RN:s dokumentationsgenomgång som A-sons svar till RN under handläggningen av SUT-ärendet visar att han i revisionsarbetet till övervägande del förlitar sig på de kontroller som utförs av den medarbetare som samtidigt ansvarar för att upprätta bokslut i klientbolagen. A-sons kortfattade noteringar verifierar inte att han skulle ha gjort några egna självständiga granskningsinsatser eller bedömningar. Denna slutsats motsägs inte vare sig av vad A-son anfört till RN eller av hans fakturering för utförd revision. Enligt 10 kap. 16 och 17 §§ aktiebolagslagen (ABL) får den som biträder vid ett bolags bokföring inte vara revisor och en revisor får inte som biträde vid revisionen anlita en sådan person. RN finner att A-son har organiserat sitt arbete så att han systematiskt kommit att bryta mot dessa grundläggande bestämmelser i ABL.

Några noteringar om en på riskanalys grundad planering av revisionsarbetet finns inte i A-sons dokumentation. A-sons beskrivning tyder på att den enda planering han gör är planering av bokslutsarbetet tillsammans med den medarbetare som ansvarar för bokslutsupprättande. Vad slutligen gäller förvaltningsrevision är det självfallet inte godtagbart att underlåta att dokumentera kontrollåtgärder med hänvisning till att "allt varit i sin ordning".

Sammantaget har A-son i flera avseenden allvarligt åsidosatt sina plikter som revisor. Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer 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 samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.