

LR: dom 2001-10-05, mål nr 11313-01

KamR: beslut att ej meddela PT, 2002-03-26, mål nr 6340-2001

D 53/00-01

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 kvalificerade revisorer 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 fem aktiebolag, tryckeribolaget, fastighetsbolaget, diversebolaget, byggbolaget och vårdbolaget. Därutöver har RN tagit del av en årsredovisning inklusive koncernredovisning för fastighetsbolagets moderbolag. Även i sistnämnda bolag är A-son vald revisor. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

A-sons oberoende som revisor

A-son har 19 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, X AB (revisionsbyrå), och i den enskilda firman, Y, A-son. Utöver A-son är ytterligare en person (medarbetaren) verksam (på deltid) i revisionsbyrå. I sin verksamhet i revisionsbyrå handhar medarbetaren bl.a. grundbokföring åt fyra av A-sons revisionsklienter.

Medarbetaren äger en redovisningsbyrå som handhar redovisning inklusive grundbokföring, åt ytterligare fem av A-sons revisionsklienter. Medarbetaren är även styrelsesuppleant i det ovan nämnda fastighetsbolaget och dess moderbolag. Fastighetsbolagets årsredovisning för år 1998 har undertecknats av medarbetaren i egenskap av ersättare för ordinarie styrelseledamot.

I ärendet har vidare framkommit att A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt sju av hans revisionsklienter. Arvodena från dessa sju klienter utgör 24 procent av revisionsbyråns omsättning.

RN gör följande bedömning.

Enligt 14 § lagen (1995:528) om revisorer (revisorslagen) skall en revisor noggrant iaktta gällande jävsbestämmelser för revisorer. Av samma lagrum framgår vidare att en revisor skall avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det i annat fall finns någon särskild omständighet som kan rubba förtroendet till revisorns opartiskhet eller självständighet.

Enligt 10 kap. 16 § aktiebolagslagen (ABL) får den inte vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid dess grundbokföring. Av RN:s utredning framgår att A-sons medarbetare i dennes verksamhet i revisionsbyrå handhar grundbokföring åt fyra av A-sons revisionsklienter. A-son har således organiserat sitt arbete så att han i fyra av sina 19 revisionsuppdrag brutit mot ABL:s bestämmelse om grundbokföringsjäv.

Av RN:s utredning framgår vidare att medarbetaren, utöver sin verksamhet i A-sons revisionsbyrå, driver en redovisningsbyrå och i denna handhar grundbokföringen åt ytterligare fem av A-sons revisionsklienter. Att någon som är verksam i samma företag som revisorn utför grundbokföring till revisionsklient utgör ett direkt jäv enligt 10 kap. 16 § ABL. Det är

självfallet inte heller acceptabelt att en revisor har ett revisionsuppdrag där grundbokföringen utförts av en medarbetare på samma byrå som revisorn men där medarbetaren utfört grundbokföringen i en egen redovisningsbyrå vid sidan av sin anställning på revisionsbyrån. Det har även framkommit att A-son är vald revisor i två bolag i vilka medarbetaren är styrelsesuppleant och att medarbetaren under år 1998 i ett av bolagen inträtt som ordinarie styrelseledamot och i denna egenskap undertecknat den årsredovisning som A-son därefter granskat. Slutligen har framkommit att A-son är vald revisor i en redovisningsbyrå med vilken han har sju gemensamma klienter. Samtliga här relaterade förhållanden får anses utgöra sådana förtroenderubbande omständigheter som avses i 14 § revisorslagen. A-son har sammanfattningsvis på ett flertal sätt och i stor omfattning allvarligt äventyrat sitt oberoende som revisor.

A-sons revisionsbyrå

RN har tagit del av årsredovisningar inklusive revisionsberättelser för revisionsbyrån avseende fyra räkenskapsår nämligen åren 1996/97, 1997/98, 1998/99 och 1999/2000. Av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1996-09-01–1997-08-31 framgår bl.a. följande: ”Under räkenskapsåret har periodvis förekommit förbjudna lån. Per 31 augusti 1997 är dessa lån visserligen reglerade men då liknande påpekanden har skett under tidigare år vill jag åter erinra om bestämmelsen i aktiebolagslagen 12 kap. 7 §.” Av revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1999-09-01–2000-08-31 framgår bl.a. följande: ” Vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret har avdragen skatt och sociala avgifter ej betalats i rätt tid.” Av kontoutdrag från skattemyndigheten framgår att revisionsbyrån under tiden 1999-08-09 – 2000-10-09 erhållit tio betalningsuppmaningar från skattemyndigheten. I två av fallen har skattemyndigheten angett att skatteskulden kunde komma att överlämnas till kronofogdemyndigheten för indrivning.

A-son har anfört att han normalt fortlöpande har en stor fordran på sin revisionsbyrå, ”vid vissa tillfällen har jag inte upptäckt att min fordran vid sådant tillfälle, kortfristigt vänt till underskott”. Om det skett under ledighet ”har jag inte haft bolagets bokföring tillgänglig men likväl har likvider behövt avges”. Vad gäller skatter och avgifter uppger A-son att genom det nya systemet med skattekonto ”gavs dock, om betalning inte kunde ske vid redovisningstillfället, möjligheten att betalning kunde ske därefter”.

RN gör följande bedömning.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att denne åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. En viktig förutsättning för att detta förtroende inte skall rubbas är att revisorn i sin egen verksamhet följer gällande bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att verksamheten skall bedrivas under ordnade former och att revisorn skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. A-son har bedrivit sin verksamhet på ett sådant sätt att den i revisionsbyrån valde revisorn för två av de fyra räkenskapsår som RN:s utredning omfattat lämnat orena revisionsberättelser. A-son har haft så bristfällig kontroll över sina mellanhavanden med revisionsbyrån att förbjudna lån uppkommit vid flera tillfällen. Vad gäller skatter och avgifter har eftersläpning med betalningar förekommit tio gånger under en femtonmånadersperiod. RN finner att A-son – i sin egen verksamhet – på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-sons revisionsarbete

Tryckeribolaget (räkenskapsåret 1998)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till ca 1,0 mkr. Balansomslutningen uppgick till 0,7 mkr. – Den dokumentation som A-son insänt till RN består av bokslutsbilagor samt bokföringsorder. A-son har i efterhand inkommit med kortfattade anteckningar (totalt en

halv sida), benämnda Bokslutsanteckningar. Vem som gjort dessa anteckningar framgår inte. Innehållet i anteckningarna verifierar inte heller att någon egentlig granskning skulle ha skett.

A-son har i efterhand beskrivit sin granskning på följande sätt: ”Jag granskade balansräkningens poster såväl som dom återfunnits i räkenskaperna och specificerade i noter samt till deras substantiella innehåll samt vad jag i övrigt funnit erforderligt”. På RN:s direkta fråga hur han granskat posten maskiner och inventarier (upptagen till 373 000 kr) har A-son uppgett att posten ”granskats såväl av dess bestånd som dess kvarvarande värde”. Vad gäller posten pågående arbeten (upptagen till 180 000 kr) har A-son uppgett att han granskat dessa ”till nedlagd tid och direkta kostnader”. Som förklaring till att den av honom uppgivna granskningen av pågående arbeten inte dokumenterats har han anfört att ”den har skett på plats”.

RN gör följande bedömning.

A-son har i efterhand mycket generellt och knapphändigt beskrivit sina revisionsinsatser. A-son har inte – vare sig genom revisionsdokumentation eller på annat sätt – gjort troligt att han i detta uppdrag skulle ha utfört några egentliga revisionsåtgärder.

Fastighetsbolaget, dess moderbolag och koncernen (räkenskapsåret 1998)

Fastighetsbolaget

Fastighetsbolaget som bedriver försäljning av monteringsfärdiga hus hade under det aktuella året en omsättning om ca 6,3 mkr. Balansomslutningen uppgick till 0,6 mkr. Årsredovisningen har undertecknats av A-sons medarbetare, i egenskap av suppleant för styrelseledamoten (se punkt 1). Den dokumentation som A-son insänt till RN består av bokslutsbilagor samt bokföringsorder. Granskningsanteckningar saknas. – Under rubriken Immateriella anläggningstillgångar har upptagits en post om 32 000 kr benämnd Lån till moderbolag. Av årsredovisningen kan i övrigt inte utläsas att fastighetsbolaget var ett dotterbolag. Ej heller framgår moderbolagets namn.

Att A-son inte reagerat på att det i årsredovisningen saknades uppgifter om koncernförhållandet uppger han vara ett förbiseende. Beträffande rubriceringen av dotterbolagets fordran på moderbolaget har A-son förklarat att han ”inte ser den som materiell”. I en senare skrivelse till RN har han uppgett att den ”skall ses som materiell”. A-son har beskrivit sin granskning av fastighetsbolagets redovisning på följande sätt: ”Jag granskade balansräkningens alla poster, dess innehåll och vad gäller icke kontoangivna tillgångar dess bestånd och substans, givetvis gäller detsamma vad gäller bolagets skulder och dess innehåll.”

RN gör följande bedömning.

A-son borde ha verkat för att koncerninformation intogs i årsredovisningen. Vad gäller rubriceringen av lånet till moderbolaget är A-sons svar svårförståeligt. I övrigt har A-son också beträffande detta bolag i efterhand mycket generellt och knapphändigt beskrivit sina revisionsinsatser. Han har inte – vare sig genom revisionsdokumentation eller på annat sätt – verifierat att han skulle ha gjort någon egentlig revision.

Fastighetsbolagets moderbolag och koncernen

A-son har av RN ombetts sända in årsredovisningen för fastighetsbolagets moderbolag och för koncernen avseende räkenskapsåret 1998. I årsredovisningen för moderbolaget saknas

uppgifter om interna mellanhavanden. Att moderbolaget skulle ha en skuld till sitt dotterbolag (fastighetsbolaget) motsvarande detta bolags redovisade fordran på moderbolaget kan inte utläsas. Koncernens redovisade omsättning uppgick under det aktuella året till 7,1 mkr. Balansomslutningen uppgick till 0,7 mkr.

På RN:s begäran om att få ta del av koncernredovisningen har A-son insänt ett odaterat och inte undertecknat dokument benämnt koncernredovisning. Dokumentet består av enbart resultat- och balansräkning. Såväl jämförelsesiffror som noter saknas. Även upplysningar om metoder och värderingsprinciper för koncernredovisningen saknas. I koncernbalansräkningen finns fastighetsbolagets fordran på moderbolaget upptagen under rubriken immateriell anläggningstillgång. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 100 000 kr i vardera moderbolaget och dotterbolaget. Posten aktier i dotterbolag har i moderbolagets balansräkning upptagits till 50 000 kr. I koncernredovisningen har aktiekapitalet upptagits till 150 000 kr. A-sons revisionsberättelse avseende koncernen innehåller följande uttalande: ”Jag har i egenskap av revisor i såväl moderbolag som dotterbolag granskat koncernens redovisning för år 1998. Granskning har skett av alla eliminerings. Granskningen har utförts enligt god revisionsred. Det har i granskningen inte framkommit något som tyder på att koncernredovisningen inte uppfyller aktiebolagslagens krav.”

RN gör följande bedömning.

A-son har inte reagerat på att koncernuppgifter saknades i moderbolagets årsredovisning. Han har vidare felaktigt godtagit att varken dotterbolagets aktiekapital eller koncernbolagens interna mellanhavanden (dvs. fastighetsbolagets såsom immateriell anläggningstillgång rubricerade fordran på moderbolaget och moderbolagets motsvarande skuld) eliminerats i koncernredovisningen. Vad gäller A-sons hänvisning till ABL i sin revisionsberättelse konstaterar RN att ABL:s regler om koncernredovisning skulle tillämpas intill utgången av det sista räkenskapsår som inletts före den 1 januari 1997. Därefter skall reglerna i årsredovisningslagen (ÅRL) tillämpas. Av den senare lagen – i dess lydelse år 1998 – framgår bl.a. att koncernredovisningen skall skrivas under av den som är skyldig att upprätta redovisningen med angivande av dagen för underskriften (2 kap. 7 § och 7 kap. 6 § ÅRL). I koncernredovisningen skall återges koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen för närmast föregående räkenskapsår (3 kap. 5 § och 7 kap. 7 § ÅRL). I en bilaga till koncernbalansräkningen skall utöver noter lämnas en redogörelse om vilka metoder och värderingsprinciper som har använts vid uppgörandet av koncernredovisningen. Bristerna i denna är så omfattande att den enda slutsats RN kan dra är att A-son inte förstått hur koncernredovisningen rätteligen skulle ha upprättats.

Diversebolaget (räkenskapsåret 1998)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till ca 1,9 mkr. Balansomslutningen uppgick till 3 mkr. Bolaget bedriver dels verksamhet bestående av vård och behandling av ungdomar, dels bilverkstadsrörelse. Av en bokslutsbilaga framgår att i nettoomsättningen och i posten kortfristiga fordringar ingår en vinstandel från diversebolagets ägande i ett handelsbolag. Denna information kan inte utläsas av årsredovisningen. Vidare saknas i årsredovisningen uppgift om nettoomsättningens fördelning på vård av ungdomar, bilverkstadsrörelse och vinst från handelsbolag. Inte heller är handelsbolagets skulder och ansvarsförbindelser redovisade som ansvarsförbindelser i diversebolaget. – Den dokumentation som A-son insänt till RN består av enbart bokslutsbilagor. A-son har i efterhand inkommit med en sida med ett antal frågor. Några svar på frågorna är inte antecknade.

Vad gäller den ofullständiga informationen i årsredovisningen har A-son uppgett att redovisningen var ”mycket väl skött”. Därför ”iakttog jag inte frågorna på det sätt jag borde ha gjort”. – A-son har uppgett att han ”granskade balansräkningens alla poster såväl vad gällde deras specificerade innehåll som dess materiella värde”. Han har på RN:s fråga

beträffande posterna byggnader och mark samt inventarier (sammanlagt upptagna till 2,3 mkr) uppgett att han ”granskat dess bestånd och bevarande värde”.

RN gör följande bedömning.

Det bokförda värdet av andelarna i handelsbolaget skulle, efter justering för diversebolagets andel av handelsbolagets nettoresultat samt under året gjorda uttag eller tillskott, i diversebolagets balansräkning ha redovisats som ”Andelar i handelsbolag” under rubriken ”Finansiella anläggningstillgångar”. Om det bokförda värdet av andelarna var negativt, på grund av förluster eller uttag, skulle det negativa beloppet ha redovisats som en skuld till handelsbolaget. I resultaträkningen skulle diversebolagets andel av handelsbolagets nettoresultat redovisats antingen under rubriken ”Resultat från finansiella investeringar” eller som en ”Övrig rörelseintäkt”. Eftersom delägare i handelsbolag (med undantag för kommanditdelägare i kommanditbolag) är solidariskt ansvariga för handelsbolagets skulder skall ett företag som är delägare i ett handelsbolag redovisa samtliga handelsbolagets skulder och ansvarsförbindelser som egna ansvarsförbindelser. Vidare skall ett bolag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form. – Av 5 kap. 6 § årsredovisningslagen framgår att om företagets verksamhetsgrenar avviker betydligt från varandra skall uppgift lämnas om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna.

RN konstaterar att A-son har underlåtit att verka för korrekt och fullständig information i diversebolagets årsredovisning. Vidare konstaterar RN att A-sons i efterhand mycket generellt och knapphändigt beskrivna revisionsinsatser, inte verifierar att han heller i detta uppdrag skulle ha vidtagit några egentliga granskningsåtgärder.

Byggbolaget (räkenskapsåret 1998-09-01–1999-08-31)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 3,7 mkr. Balansomslutningen uppgick till 1,5 mkr. Bolaget bedriver nybyggnation och entreprenadverksamhet inom bygg-, gräv- och schaktbranschen. – Den årsredovisning som A-son insänt till RN är inte undertecknad av byggbolagets styrelse. På årsredovisningen finns dock A-sons revisorspåteckning daterad den 11 november 1999, samma datum som hans revisionsberättelse. På årsredovisningen finns ett fastställelseintyg som visar att ordinarie bolagsstämma hölls redan den 29 oktober 1999. – Den dokumentation som A-son insänt till RN består av bokslutsbilagor samt bokföringsorder. A-son har i efterhand insänt ett dokument benämnt Bokslutsfrågor bestående av i huvudsak enbart fyra rubriker, Inventarier, Pågående arbeten, Avsättning reservfond och Spec. skatteskuld. Eventuella granskningsinsatser framgår inte.

A-son har förklarat dateringarna på följande sätt: ”Då jag var på resande fot och ansåg mig förvissad om styrelsens underskrifter bekräftade jag revisionen.” A-son har uppgett att han ”granskade balansräkningens samtliga poster såväl som dom specificerats som till deras substantiella innehåll, förvissade mig om att de innehöll vad de stod för”.

RN gör följande bedömning.

Mot bakgrund av vad A-son anfört konstaterar RN att A-son har undertecknat och daterat sin revisionsberättelse innan han fått en av styrelsen undertecknad och därmed formellt avgiven årsredovisning. RN konstaterar vidare att varken A-sons dokumentation eller hans i efterhand lämnade generella och knapphändiga svar verifierar att han skulle ha gjort någon revision värd namnet.

Vårdbolaget (räkenskapsåret 1998)

Bolagets omsättning uppgick under det aktuella året till 4,4 mkr. Balansomslutningen uppgick till

2,6 mkr. Bolaget bedriver vård och behandling av ungdomar. I den dokumentation som A-son insänt till RN finns noteringar (en sida) från siffergranskning som enligt A-son utförts av bolagets bokslutsupprättare. Dokumentationen består i övrigt av bokslutsbilagor samt bokföringsorder.

Av bokslutshandlingar framgår att bolaget köpt en bil på avbetalning. Äganderättsförbehåll har i årsredovisningen inte redovisats under rubriken ansvarsförbindelser. Vidare fanns ett lån med säkerhet i bolagets fastighet. Denna pant har inte redovisats under rubriken ställda säkerheter.

A-son har anfört att ”äganderättsförbehåll har av förbiseende inte angivits, tyvärr har jag inte noterat detta.” Vad gäller lånet har detta ”av förbiseende inte särskilt angivits i årsredovisningen, tyvärr har jag inte kommenterat detta”. Vad gäller granskningsåtgärder hänvisar A-son till vad han anfört beträffande övriga revisionsuppdrag.

RN gör följande bedömning.

A-son har underlåtit att anmärka på flera brister i årsredovisningen. Vidare har han mycket generellt och knapphändigt beskrivit sina revisionsinsatser. A-son har därmed inte heller i detta uppdrag, vare sig genom revisionsdokumentation eller på annat sätt, gjort troligt att han skulle ha utfört någon revision värd namnet.

Dokumentation

Enligt 10 § RN:s 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. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN har granskat dokumentationen över senast utförda revisioner i fem av A-sons revisionsuppdrag. A-sons dokumentation består i allt väsentligt endast av bokslutsbilagor samt bokföringsorder. Det finns i materialet inget som verifierar att A-son i något av de fem bolagen skulle ha utfört någon egentlig revision.

RN:s sammanfattande bedömning

A-son har på ett flertal sätt och i stor omfattning allvarligt äventyrat sitt oberoende som revisor.

RN meddelade i augusti 1997 beslut i ett disciplinärende gällande A-son. Av ärendet framgår att A-son hade bedrivit sin verksamhet så att revisionsbyråns valde revisor under tre räkenskapsår i följd – åren 1992/93, 1993/94 och 1994/95 – lämnat orena revisionsberättelser. Revisorn hade inte något av åren ansett sig kunna tillstyrka ansvarsfrihet. Skälet till de orena revisionsberättelserna åren 1992/93 och 1993/94 var att det förekommit förbjudna lån till aktieägaren – A-son. I revisionsberättelsen för år 1994/95 ifrågasatte revisorn existensen och värdet av vissa balansposter bl.a. den i bokföringen uppgivna kassabehållningen om 50 000 kr. RN uttalade i sitt beslut att det var särskilt allvarligt att A-son under flera år i följd uppenbarligen inte hade bedrivit den egna verksamheten under ordnade former. RN ifrågasatte A-sons lämplighet som revisor men lät påföljden stanna vid en varning.

RN konstaterar att förbjudna lån fortsatt förekomma även sedan A-son i juni 1996 erhållit information om att RN öppnat det ovannämnda tidigare disciplinärendet med anledning av en underrättelse om bl.a. förekomsten av förbjudna lån. Vidare har framkommit att A-sons revisionsbyrå under en femtonmånadersperiod åren 1999 och 2000 ett tiotal gånger underlåtit att i rätt tid betala skatter och sociala avgifter.

A-son har inte vare sig genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort troligt att han i något av de fem här granskade revisionsuppdragen skulle ha utfört någon egentlig revision. Han har underlåtit att anmärka på väsentliga brister vad avser innehållet i klienternas årsredovisningar och visat sig okunnig om reglerna för upprättande av koncernredovisning.

Sammanfattningsvis har A-son under lång tid, i hög grad och i ett flertal avseenden allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. RN finner omständigheterna vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

Med stöd av 22 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket samma lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, 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.