

LR: dom 2004-05-28, mål nr 4496-04

D 6/04

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer 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 dokumentation över utförda revisioner i åtta aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisioner i sex av dessa bolag. Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för ytterligare tre aktiebolag i vilka A-son är eller varit 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.

Vissa av de av RN granskade revisionsuppdragen har utförts efter utgången av år 2001. Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen 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 1995 års lag i de fall A-sons revisionsberättelser är daterade före den 1 januari 2002.

A-sons oberoende som revisor m.m.

A-son hade när SUT-ärendet initierades 104 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i Y KB (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare tre personer verksamma i revisionsbyrån.

A-son är vald revisor i en bokföringsbyrå som handhar redovisningen åt 27 av hans revisionsklienter. A-son har anfört att bokföringsbyråns andel av hans totala antal revisionsuppdrag endast är ca 15 procent varför han bedömt att oberoendehot inte föreligger.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN har i ett flertal tidigare beslut i disciplinärenden uttalat att förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet kan rubbas av att revisorn innehar revisionsuppdrag samtidigt i en redovisningsbyrå och i denna byrås redovisningsklienter. Det har i detta fall inte framkommit något som tyder på att det förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte funnits anledning att ifrågasätta dennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son brutit mot revisorslagens

regler om revisorers opartiskhet och självständighet. A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor eftersom godkända och auktoriserade revisorer har att följa gällande praxis sådan den kommit till uttryck genom RN:s beslut och, i förekommande fall, förvaltningsdomstolars domar. Den praxis som utvecklats med stöd av den äldre lagen om revisorer gäller oförändrad i fall som detta även vid tillämpning av den nya revisorslagen.

Av RN granskade revisionsuppdrag

Nedan kommenteras A-sons revisioner i nio aktiebolag. Samtliga dessa bolag ingick i samma intressesfär och många transaktioner skedde mellan bolag inom denna sfär. Vid den tidpunkt då årsredovisning avgavs i respektive bolag var B-son styrelseledamot och C-son styrelsesuppleant i flertalet av bolagen. Tidigare hade D-son varit styrelseledamot eller styrelsesuppleant i flertalet av bolagen.

W-koncernen

- Filmbolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30. RN har även tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men ej dokumentation) för räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30.

T-koncernen

- T-bolaget, räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31. Moderbolag i koncernen.
- U-bolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30.
- Z-bolaget, räkenskapsåren 2000 och 2001
- K-bolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30
- Tradingbolaget, räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31

Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser, men ej A-sons dokumentation, för ytterligare tre aktiebolag.

W-koncernen

- P-bolaget, räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30

T-koncernen

- B-bolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30
- Entertainmentbolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30

A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

Dokumentation

RN har begärt att få ta del av all A-sons dokumentation över sitt revisionsarbete av respektive bolag för här angivna räkenskapsår. De handlingar som tillställts RN består utöver årsredovisning och revisionsberättelse av kortfattade gransknings slutsatser (fyra standardmeningar¹), en checklista benämnd Analysmodellen samt en checklista, benämnd Årsredovisning, på vilken vissa granskningsmoment försetts med bockar. Vidare finns ett fåtal

¹ Dessa slutsatser är i samtliga av RN granskade revisionsuppdrag följande:

- Balansposterna är korrekt rubricerade och klassificerade i bokslutet
- Företaget äger redovisade tillgångar och upptagna skulder är verkliga
- Alla poster är korrekt beräknade
- Balansposterna är korrekt periodiserade

kortfattade kommentarer. Härutöver finns i några fall balans- och resultatrapport samt specifikationer till balansräkningen. De senare utgörs av en sammanställning över de huvudbokskonton och belopp som ingår i balansräkningens olika poster. Bland de dokument som tillställts RN saknas, beträffande flertalet revisionsuppdrag, handlingar som visar att revisorn verifierat resultat- och balansposter i respektive årsredovisning. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son i något av uppdragen har upprättat riskanalys eller granskningsplan. Det framgår inte heller att A-son har vidtagit några egentliga revisionsåtgärder beträffande väsentliga resultat- och balansposter i respektive klientbolag.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt god revisionssed med utgångspunkt i en företagen riskanalys noggrant planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. Revisorn har vidare enligt 24 § revisorslagen skyldighet att dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. RN:s genomgång av A-sons revisionsarbete visar att A-son inte baserar sin granskning på någon riskanalys och att han inte heller planerar sina revisioner. I båda dessa avseenden bryter A-son i sin verksamhet genomgående mot god revisionssed. Vidare konstaterar RN att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, gjort troligt att han i de av RN kommenterade revisionsuppdragen har utfört en godtagbar granskning av väsentliga resultat- och balansposter.

För sent avgivna årsredovisningar

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall aktieägarna – inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår – hålla en ordinarie bolagsstämma vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Som framgår nedan har årsredovisningarna i flera av bolagen avgetts efter lagstadgad tid. Enligt god revisionssed skall en revisor verka för att i tid erhålla årsredovisning samt det räkenskapsmaterial som erfordras för hans revision. Har årsredovisning avgivits för sent skall detta anmärkas i revisionsberättelsen. Varken av A-sons dokumentation eller vad han anfört i sina yttranden till RN kan utläsas att A-son reagerat över att årsredovisningar avgetts alltför sent.

Olika räkenskapsår för bolag i samma koncern

Som framgått ovan hade flera av bolagen i T-koncernen olika räkenskapsår. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reagerat över detta och inte heller att han har utrett vilka bokslut för de olika dotterbolagen som tagits in i koncernredovisningen för moderbolaget, T-bolaget. Inte heller framgår av A-sons dokumentation att han i övrigt har granskat någon koncernredovisning. A-son har avgett rena revisionsberättelser för samtliga de koncernbolag i vilka han var vald revisor.

A-son har medgett att det av hans dokumentation inte framgår att han har reflekterat över frågan om olika räkenskapsår. Han har anfört att frågan ”varit uppe till diskussion” och även noterats i förvaltningsberättelsen för bl.a. T-bolaget. A-son har inte kommenterat RN:s i SUT-promemorian framförda iakttagelse att dokumentation saknas som visar att han utfört koncernrevision.

RN gör följande bedömning.

I 3 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) stadgas att företag som ingår i samma koncern skall ha samma räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl, kan Riksskatteverket (numera Skatteverket) medge att olika räkenskapsår får tillämpas. A-son har inte anfört att undantag från huvudregeln medgetts. RN konstaterar att A-son har underlåtit att agera trots att det i flera av de här aktuella bolagen förelåg brott mot en grundläggande bestämmelse i bokföringslagen. Han har inte heller visat eller gjort troligt att han har granskat någon koncernredovisning.

A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

Filmbolaget, räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30

A-son accepterade i juli 2001 uppdraget som revisor i Filmbolaget. Årsredovisningen är avgiven den 29 november 2001. A-son avgav samma dag en ren revisionsberättelse. Filmbolagets omsättning uppgick till 100 000 kr och dess balansomslutning till 19,8 mnkr. I det material som A-son tillställt RN finns inte några handlingar som verifierar någon resultat- eller balanspost i årsredovisningen.

Enligt årsredovisningen ägde bolaget andel i film med ett bokfört värde om 3,99 mnkr. Anskaffningsvärdet uppgick till 9,9 mnkr. Såvitt framgår av årsredovisningen hade filmandelen inte generat några intäkter vare sig det aktuella räkenskapsåret eller närmast föregående räkenskapsår. Posten övriga fordringar hade tagits upp till 10,4 mnkr och övriga skulder till 18,7 mnkr. RN har frågat A-son hur han förvässat sig om posternas existens och värde samt önskat att ta del av underliggande avtal och andra handlingar. A-son har uppgett att han konstaterat att bolaget under maj 2001 avyttrat filmandelen tillsammans med de fordringar och skulder som hörde till denna (dvs. även posterna övriga fordringar och övriga skulder, RN:s anmärkning). ”Med hjälp av ovanstående kontroll, kunde jag kontrollera värdet av de aktuella tillgångarna och skulderna, genom att se vad bolaget påföljande år, erhållit för tillgångarna och betalat för att bli av med skulderna.” Att bolagets enda egentliga anläggningstillgång avyttrats framgår inte av årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att vad han menat med sina kommentarer var ”att bolaget lyckades avyttra filmandelen och kvitta med skulden utan att bolaget åsamkades ekonomiska förluster och att jag då inte vidtog ytterligare kontroller”. A-son har inte genom avtal eller liknande visat vare sig att Filmbolaget per balansdagen, den 30 april 2001, var ägare till filmrättigheter eller att dessa avyttrats strax efter balansdagen.

RN har tagit del av Filmbolagets årsredovisning även för räkenskapsåret 2001/02, avgiven den 11 november 2002. A-son har den 12 november 2002 avgett en ren revisionsberättelse. Av årsredovisningen framgår att filmandelen avyttrats till den ursprungliga leverantören. RN har i skrivelse till A-son önskat närmare uppgifter om denne leverantör. Någon sådan information har inte lämnats av A-son. Av denna senare årsredovisning framgår även att bolaget genom en tingsrättsdom i augusti 2001 ”å dömdes att betala ett belopp som vida översteg bolagets egna kapital”. Inte heller denna väsentliga händelse, som inträffade flera månader innan årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 avgavs, finns omnämnd vare sig i årsredovisningen eller i A-sons revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Varken av dokumentationen eller av vad A-son anfört framgår att han verifierat värdet på den filmrättighet som bolaget tagit upp som immateriell anläggningstillgång. Handel med immateriella rättigheter är ett område där det generellt sett finns anledning för en revisor att vara särskilt vaksam. En indikation på att värdet kunde ifrågasättas var att tillgången, såvitt

framkommit, inte genererat några intäkter. Att filmandelen, enligt årsredovisningen, avyttrats till den ursprungliga säljaren utgör inte en omständighet som ensam utsäger något om dess värde.

Av god revisionssed följer att en revisor har att granska väsentliga förhållanden i bolaget som inträffat efter balansdagen. I ärendet har inte framkommit att A-son har agerat för att information om väsentliga händelser som inträffat efter balansdagen utgång, men innan årsredovisningen avgavs den 29 november 2001, intogs i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01. Han har inte heller informerat om dessa händelser i sin revisionsberättelse. RN drar slutsatsen att A-son inte visat eller ens gjort troligt att han har vidtagit några godtagbara revisionsåtgärder i Filmbolaget.

4.2 T-bolaget (räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31)

A-son accepterade i augusti 2001 uppdraget som revisor i T-bolaget, som var moderbolag i en koncern. Årsredovisningen är avgiven den 12 juli 2002. A-son avgav den 22 juli 2002 en ren revisionsberättelse för moderbolaget och koncernen. Koncernens omsättning uppgick räkenskapsåret 2000/01 till 6,8 mnkr och dess balansomslutning till 320 mnkr. Moderbolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 19,3 mnkr. I den dokumentation som inkommit till RN finns inte några handlingar som verifierar några resultat- eller balansposter vare sig beträffande koncernen eller moderbolaget. I årsredovisningen för T-bolaget har upplysts om att koncernens filmrättigheter ägdes av Tradingbolaget (se nedan) och att denna verksamhet skulle avvecklas. A-son var vald revisor även i detta senare bolag.

Moderbolagets tillgångar utgjordes huvudsakligen av koncernfordringar som redovisats med 7,8 mnkr och övriga korta fordringar som tagits upp till 10,7 mnkr (totalt 96 procent av balansomslutningen). A-son har uppgett att han, beträffande moderbolagets fordringar på koncernbolag, endast kontrollerat att motsvarande belopp återfanns hos koncernbolagen. ”Ytterligare avstämningar har inte utförts”. Vad gäller övriga korta fordringar, totalt 10,7 mnkr, utgjordes 9,9 mnkr av en fordran på D-son, som tidigare innehaft styrelseuppdrag i flertalet av koncernbolagen. Enligt A-son var ”beloppet säkerställt med bostadsrätt”. A-son har tillagt att utöver en diskussion med bolaget, hade ”ingen ytterligare avstämning gjorts”. Fordringarna bedömdes som säkra, då huvuddelen var ”säkrad genom pant”. A-son har inte till RN insänt någon handling som verifierar att fordran om 9,9 mnkr faktiskt var säkerställd genom pant.

Av de handlingar som inkommit till RN kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av koncernens resultat- och balansräkning. Inte heller framgår hur han har beaktat det förhållande att flera dotterbolag hade andra räkenskapsår än moderbolaget. I det material som ingetts till RN finns inte några handlingar som verifierar existens och värde av väsentliga tillgångsposter i koncernen. Detta gäller bl.a. posten kolrättigheter som redovisats med 115 mnkr och posten filmandelar som tagits upp till 9,3 mnkr. Inte heller finns underlag till vare sig posten övriga kortfristiga fordringar som redovisats med 90 mnkr eller till posten övriga kortfristiga placeringar som tagits upp till 20,2 mnkr.

RN gör följande bedömning.

Att en fordran tagits upp som en skuld i ett annat koncernbolag kan inte ensamt anses styrka tillgångens värde. En revisor skall vidta åtgärder för att bilda sig en uppfattning om respektive koncernbolags faktiska möjligheter att få sina fordringar på andra koncernbolag reglerade. Vad gäller posten övriga kortfristiga fordringar i moderbolaget kan tilläggas att en ”diskussion med bolaget” inte är tillräcklig för att som revisor uttala sig om värdet av en för bolaget väsentlig

tillgång. RN anser att A-son inte heller beträffande T-bolaget visat eller gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision vare sig av moderbolaget eller av koncernen.

U-bolaget (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30)

A-son accepterade i juli 2001 uppdraget som revisor i U-bolaget. Den årsredovisning han insänt till RN är odaterad. A-son avgav den 29 november 2001 en ren revisionsberättelse. Bolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 36,7 mnkr. Av förvaltningsberättelsen framgår att "en främmande grupp baserad på Bahamas" erhållit styrelsemajoritet i ett koncernbolag och genomfört transaktioner avseende flera koncernbolag. De "rätta ägarna" säger sig ha återfått kontrollen först i augusti 1999. Styrelsen för räkenskapsåret 2000/01 hade analyserat vad som hänt under tiden november 1998 – augusti 1999. "Eftersom all bokföring försvunnit har detta fått ske genom rekonstruktion av densamma. Denna årsredovisning bygger delvis på denna rekonstruktion."

Under rubriken Händelser av väsentlig betydelse i årsredovisningen framgår följande:

"Före och under räkenskapsåret har, som framgått ovan, samtliga dotterbolag försålts eller avvecklats genom konkurs. Den redovisning som nu föreligger tyder på att försäljningen av dotterbolagen skett genom realisation vilket medfört att en betydande reaförlust uppstått. De genom försäljningen erhållna medlen har dels använts till att lösa bolagets banklån, dels förskingrats genom att skickas utomlands. Först när det lyckas styrelsen att rekonstruera hela den tid som den tidigare styrelsen varit verksam kommer en fullständig redogörelse av bolagets ställning att kunna lämnas."

I de handlingar som tillställts RN finns inte något material som verifierar någon av årsredovisningens resultat- eller balansposter. Enda resultatpost utgjordes av räntekostnader om 1,3 mnkr. Någon reaförlust från försäljning av dotterbolagsaktier redovisades således inte i resultaträkningen. I balansräkningen hade bolaget tagit upp "andelar i svenska dotterbolag" till 17 mnkr, övriga fordringar till 19,6 mnkr och skulder till kreditinstitut med 19,2 mnkr. A-son har uppgett att det bokförda värdet av andelar i svenska dotterbolag "bestod av värdet av de aktier, vilka man ännu ej kunnat dokumentera hur de avyttrats och vart köpeskillingen tagit vägen. Undersökningar pågick fortfarande vid min revision". A-son säger sig i vissa fall ha erhållit uppgift om köpare till U-bolagets dotterbolag. Några avtal som verifierade köpen hade han dock inte fått ta del av. Varför U-bolaget redovisat aktier i dotterbolag trots att aktierna var avyttrade redan per balansdagen har A-son inte förklarat.

Vad gäller posten övriga fordringar utgjordes den, enligt A-son, till största delen, eller 19,3 mnkr, av en fordran på ett bolag, Promotionbolaget. Fordran var en följd av att detta bolag förvärvat ett av U-bolagets dotterbolag. U-bolaget hade enligt A-son "ej erhållit dessa medel. Bolaget håller på att utarbeta stämning även i detta ärende". Den ovan nämnda skulden var enligt A-son felrubricerad och utgjordes av en skuld som uppkommit på grund av försäljningen av dotterbolagsaktier.

Som framgått ovan byggde den aktuella årsredovisningen delvis på en rekonstruktion eftersom redovisningshandlingar försvunnit. A-son har avgett en ren revisionsberättelse och bl.a. intygat att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Han har på RN:s fråga bekräftat att all bokföring fram till mitten av år 2000 hade försvunnit. "Under de månader som bokföring saknas för, torde inte mer ha hänt än som kunnat återskapas med hjälp av bankerna." I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att upplysningar fanns i förvaltningsberättelsen varför han bedömde att "de begränsningar i värderingarna som [fanns] redan [hade] angivits i årsredovisningen. Jag gjorde misstaget att inte även ange de begränsningarna i revisionsberättelsen".

RN gör följande bedömning.

A-son har saknat underlag till väsentliga transaktioner och poster och har tillstyrkt fastställande av en resultaträkning som var grovt felaktig eftersom ”betydande reaförluster” inte hade redovisats. A-son tillstyrkte också fastställande av en balansräkning som även den var grovt felaktig, dels genom att redan avyttrade dotterbolagsaktier tagits upp som en tillgång, dels genom att avyttringen av ett av dotterbolagen dessutom hade tagits upp både som en fordran och som en skuld till köparen. Härigenom blev balansomslutningen redovisad med ett belopp som var ca 19 mnkr för högt. – Av 4 kap. 1 § bokföringslagen följer bl.a. att ett företag löpande skall bokföra alla affärshändelser, se till att det finns verifikationer för samtliga bokföringsposter samt bevara all räkenskapsinformation. Som framgått ovan saknades bokföring för viss del av räkenskapsåret. A-son har sålunda, genom att avge en ren revisionsberättelse, godtagit en årsredovisning som grundats på bokföringsmaterial vilket var så ofullständigt att det inte ens uppfyllde grundläggande krav i bokföringslagen. RN konstaterar med ledning av de nu redovisade omständigheterna att A-son inte heller beträffande U-bolaget, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt, visat eller ens gjort troligt att han har utfört någon godtagbar revision.

Z-bolaget (räkenskapsåren 2000 och 2001)

A-son accepterade i juni 2001 uppdraget som revisor i Z-bolaget. Årsredovisningarna är avgivna den 28 maj 2001 respektive den 23 maj 2002. A-son avgav för båda åren rena revisionsberättelser, daterade den 20 juni 2001 respektive den 23 maj 2002. Bolagets omsättning uppgick räkenskapsåren 2000 och 2001 till noll kr och dess balansomslutning till 7,96 respektive 7,08 mnkr.

I A-sons dokumentation finns balans- och resultatrapporter samt verifikationslistor och huvudbok. Dessa dokument är för år 2001 utskrivna i april 2003, dvs. långt efter det att revisionsberättelsen avgetts och även efter det att A-son fått del av RN:s begäran att ta del av hans dokumentation. A-son har gjort vissa markeringar på balansrapporten utskrivna år 2003, men avseende år 2001. I den dokumentation som inkommit till RN finns inte några handlingar som verifierar någon av årsredovisningens resultat- eller balansposter vare sig för år 2000 eller för år 2001.

Bolagets största redovisade tillgång utgjordes av filmandelar med ett bokfört värde om 6,3 mnkr (80 respektive 89 procent av balansomslutningen) och med ett anskaffningsvärde om 6,6 mnkr (enligt huvudboken). Inga avskrivningar hade skett vare sig år 2000 eller år 2001. Såvitt framgår av räkenskaperna hade filmandelarna inte genererat några intäkter. I respektive årsredovisning finns inga upplysningar vare sig om andelarnas anskaffningsvärde eller varför avskrivningar underlåts. På RN:s begäran har A-son i efterhand tillställt RN ett avtal (som han erhållit per fax den 12 maj 2003), daterat den 31 juli 1996, av vilket framgår att Z-bolaget förvärvade filmandelarna från ett bolag, benämnt M-bolaget. Avtalet är för säljarbolaget undertecknat av C-son och för köparbolaget av D-son. Styrelseledamot i Z-bolaget var vid den aktuella tidpunkten D-son. Styrelseledamöter i M-bolaget var vid samma tidpunkt D-son och C-son.

A-son har uppgett att han av företagsledningen hade informerats om att filmrättigheternas värde var beroende av de avtal som förelåg för distribution av desamma. Om ingen distribution skedde förändrades, enligt A-son, inte filmrättigheternas värde utan kunde ”säljas vid senare tillfälle. De rättigheter som bolaget innehar har inte genererat intäkter beroende på detta”. A-son har anfört att avskrivning inte skett eftersom rättigheterna inte hade exploaterats.

RN gör följande bedömning.

Såvitt framkommit hade A-son inte förvässat sig om att filmrättigheterna per respektive balansdag fortfarande ägdes av Z-bolaget. Varken av dokumentationen eller av vad A-son anfört framgår att han har försökt att verifiera värdet på de filmrättigheter som Z-bolaget hade tagit upp som immateriell anläggningstillgång. Som RN anfört ovan är handel med immateriella rättigheter ett område där det generellt sett finns anledning för en revisor att vara särskilt vaksam. I detta fall fanns flera indikationer på att värdet kunde ifrågasättas. En sådan var att tillgången inte hade genererat några intäkter. En annan var att säljare och köpare ingick i samma intressesfär genom att den person som undertecknat avtalet för köparbolaget också var styrelseledamot i säljarbolaget.

Enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen skall en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Vidare stadgas att den ekonomiska livslängden för en immateriell anläggningstillgång skall anses uppgå till högst fem år om inte en annan tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om längre avskrivningstid tillämpas skall i en not i årsredovisningen lämnas upplysning om detta och om skälen härtill. Att Z-bolagets immateriella tillgång inte hade exploaterats och därmed inte genererat intäkter motiverade inte att avskrivningar underläts. Tvärtom borde dessa förhållanden ha utgjort indikationer för A-son att bedöma huruvida utöver sedvanlig avskrivning även nedskrivning hade erfordrats. RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte visat eller gjort troligt att han har vidtagit några godtagbara revisionsåtgärder i Z-bolaget.

K-bolaget (räkenskapsåret 2000-05-01–2001-04-30)

A-son accepterade i oktober 2001 uppdraget som revisor i K-bolaget. Årsredovisningen är avgiven den 28 november 2001. A-son avgav den 29 november 2001 en ren revisionsberättelse. Bolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 4,24 mnkr. I det material som tillställts RN finns inte några handlingar som verifierar någon resultat- eller balanspost.

Bolagets enda redovisade tillgång utgjordes av ett varulager, som bestod av kolfyndigheter i Mexico, med ett bokfört värde om 4,21 mnkr (99,5 procent av balansomslutningen). Av jämförelsesiffrorna framgår att posten varulager närmast föregående räkenskapsår har tagits upp till 9,5 mnkr, vilket torde innebära att varulager med ett bokfört värde om 5,3 mnkr hade avyttrats under räkenskapsåret 2000/01. Av balansräkningen framgår att K-bolagets skuld till moderbolaget reducerats med ungefär samma belopp. Däremot framgår inte av resultaträkningen att omsättningstillgångar avyttrats under året. På RN:s begäran har A-son i efterhand tillställt RN ett avtal, daterat den 10 maj 1999, av vilket framgår att K-bolaget förvärvade kolfyndigheterna från ett bolag, P-bolaget (se nedan). Köpet finansierades genom en revers. Styrelsesuppleant i K-bolaget var vid den aktuella tidpunkten C-son. Vid samma tidpunkt var D-son och C-son styrelseledamöter i P-bolaget.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt gjort sannolikt att han har gjort något försök att bedöma varulagrets värde. Även i detta fall fanns flera indikationer på att värdet kunde ifrågasättas. En sådan var att säljare och köpare ingick i samma intressesfär. En annan var att förvärvet av tillgången finansierats med en revers och att därför inga likvida transaktioner skett. Vidare kan RN inte av vad som framgått i ärendet utläsa att A-son har vidtagit någon som helst utredningsåtgärd för att utröna om K-bolaget på balansdagen verkligen ägde några kolfyndigheter. RN konstaterar vidare att A-son har godtagit en resultaträkning som

uppenbarligen var grovt felaktig eftersom försäljning av varulager, till ett bokfört värde om 5,3 mnkr, inte hade redovisats över resultaträkningen. RN nödgas återigen dra slutsatsen att A-son inte har visat eller gjort troligt att han har genomfört en godtagbar revision.

Tradingbolaget (räkenskapsåret 2000-09-01–2001-08-31)

A-son accepterade uppdraget som revisor i Tradingbolaget i augusti 2001. Årsredovisningen är avgiven den 3 mars 2002. A-son avgav den 4 mars 2002 en ren revisionsberättelse. Bolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 9,36 mnkr. A-son har gjort vissa markeringar på en balansrapport utskriven den 30 april 2003, dvs. långt efter det att revisionsberättelsen avgetts och även efter det att han fått del av RN:s begäran att ta del av hans dokumentation. I de handlingar som tillställts RN finns inte några dokument som verifierar någon av årsredovisningens resultat- eller balansposter.

Bolagets enda redovisade tillgång utgjordes av filmandelar med ett bokfört värde om 9,29 mnkr (99 procent av balansomslutningen). Enligt en notupplysning i årsredovisningen uppgick anskaffningsvärdet till 9,8 mnkr. Såvitt framgår av redovisningen hade andelarna inte genererat några intäkter vare sig under räkenskapsåret 2000/01 eller under närmast föregående räkenskapsår. Inte heller har några avskrivningar skett dessa år. I årsredovisningen finns inga upplysningar om skälen till att avskrivningar underlåtits.

På RN:s fråga om hur A-son förvärvat sig om tillgångens existens och värde har han uppgett att förvärven av filmandelarna har skett på kredit. ”Reversskulden uppgår till ungefär samma belopp som filmandelarnas bokförda värden och är relaterade på så sätt att man ej behöver erlagga likviden för reverslånet om inte filmerna spelar in förväntade intäkter. Av denna anledning har jag inte lagt ned så mycket tid på denna avstämning då det egentligen är fråga om ett nollsummespel.” Några dokument som verifierar dessa uppgifter har A-son inte ingett till RN. Däremot har han i efterhand tillställt RN ett avtal, daterat den 30 december 1997, enligt vilket Filmbolaget (företrätt av D-son) sålde filmandelar till en Fastighetsförening u.p.a. A-son har uppgett att detta ”paket av filmrättigheter” därefter sålts vidare till Tradingbolaget. Han har vidare anfört att anledning till att avskrivning inte skett var att ”avskrivning av filmrättigheter sker i samma takt som de genererar intäkter”.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller på annat sätt gjort sannolikt att han har haft tillräcklig grund för att godta existensen av och värdet av bolagets enda redovisade tillgång, som bestod av filmrättigheter. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte gjort något försök att göra en sådan bedömning av posten. Att en tillgång tas upp till samma belopp som den skuld som uppkommit på grund av förvärvet av en tillgång utgör inte skäl för att underlåta att verifiera tillgångens värde. Som framgått ovan får, enligt årsredovisningslagen, avskrivning av en anläggningstillgång inte underlåtas med hänvisning till att den inte genererat några intäkter. Tvärtom borde detta förhållande ha varit ett starkt skäl för A-son att också i detta bolag, utöver att verka för att lagstadgad avskrivning skedde, även överväga behovet av nedskrivning. Mot bakgrund av dessa förhållanden måste RN konstatera att – såvitt framgår av utredningen i ärendet – har A-son inte gjort troligt att han har utfört någon revision av bolaget.

P-bolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30)

A-son accepterade uppdraget som revisor i P-bolaget i november 2002. RN har tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men ej A-sons dokumentation) för räkenskapsåret

2001/02. Årsredovisningen är avgiven den 27 november 2002. A-son avgav den 28 november 2002 en ren revisionsberättelse. P-bolagets omsättning uppgick till 133 000 kr och dess balansomslutning till 366,7 mnkr. Bolagets största redovisade tillgång utgjordes av kolfyndigheter, rubricerade som varulager, med ett bokfört värde om 356,2 mnkr (97 procent av balansomslutningen). Av jämförelsesiffrorna framgår att varulagret närmast föregående räkenskapsår tagits upp till 261,5 mnkr, dvs. varulagrets redovisade värdet hade under räkenskapsåret 2001/02 ökat med 94,6 mnkr. Såvitt framgår av årsredovisningen hade fyndigheterna inte genererat några intäkter vare sig räkenskapsåret 2001/02² eller närmast föregående år.

På RN:s fråga om hur A-son förvissat sig om tillgångens existens och värde har han uppgett att det rörde sig om samma exploateringsrättigheter för kolfyndigheter i Mexico som omnämns ovan beträffande vissa övriga koncernbolag. Som bevis på tillgångens existens och värde har A-son till RN insänt kopia av ett avtal, daterat den 29 april 1999, enligt vilket ett bolag på Bahamas avyttrade kolfyndigheter i Mexico. Avtalet hade för P-bolagets räkning undertecknats av bl.a. D-son. Enligt avtalet finansierades köpet genom utfärdandet av en revers. Han har dessutom i efterhand ingett ett avtal, daterat den 2 juli 2001, enligt vilket P-bolaget från ett annat koncernbolag, R-bolaget, förvärvat kolfyndigheter. Inköpspriset uppgick till 94,6 mnkr. Detta senare förvärv finansierades genom att en fordran, som P-bolaget hade på R-bolaget, nedsattes med motsvarande belopp. I avtalet sägs bl.a. följande: ”Då rättigheterna ursprungligen kommer från [P-bolaget] lämnar [R-bolaget] inga som helst garantier för rättigheternas värde”. Detta avtal har för köparbolagets räkning undertecknats av C-son, enligt fullmakt, och för säljarbolagets räkning av B-son. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet anfört att kolfyndigheterna var tillgångar som anskaffades före hans tid som revisor. Han har inte kommenterat vare sig köpeavtalet från 2001 eller förändringen av varulagrets redovisade värde. Enligt A-son hade någon exploatering inte skett varför några intäkter inte hade redovisats.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte gjort sannolikt att han har haft grund för att godta existensen av och värdet av bolagets största redovisade tillgång, bestående av kolfyndigheterna. Även om en tillgång anskaffats under tidigare räkenskapsår skall värdet av den omprövas varje år. Vidare skall varje år utredas huruvida tillgången fortfarande tillhör bolaget. Den omständigheten att en tillgång helt eller delvis anskaffats tidigare räkenskapsår, med annan vald revisor, befriar därför inte den efterföljande revisorn från att varje år göra egna självständiga granskningsinsatser som grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Som framgått ovan hade dessutom P-bolaget under räkenskapsåret 2001/02 förvärvat ett varulager för en köpeskilling om nästan 100 mnkr. Med beaktande av även denna omständighet är A-sons ovan återgivna förklaring än mer anmärkningsvärd.

B-bolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30)

A-son accepterade i oktober 2001 uppdraget som revisor i B-bolaget. RN har tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men ej A-sons dokumentation) för räkenskapsåret 2001/02. Årsredovisningen är avgiven den 17 oktober 2002. A-son avgav samma dag en ren revisionsberättelse. B-bolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 2,98 mnkr.

² Omsättningen om 133 000 kr torde inte avse försäljning av varulager eftersom några kostnader för sålda varor inte hade redovisats.

Bolagets enda redovisade tillgång utgjordes av kolfyndigheter, rubricerade som varulager, med ett bokfört värde om 2,98 mnkr. Detta innebär att hela balansomslutningen utgjordes av varulagret. Även per närmast föregående balansdag hade fyndigheterna tagits upp till samma bokförda värde. Såvitt framgår av räkenskaperna hade lagret inte genererat några intäkter vare sig räkenskapsåret 2001/02 eller närmast föregående räkenskapsår. På RN:s fråga om hur A-son förvissat sig om tillgångens existens och värde har A-son anfört att han har förlitat sig på ”tidigare värderingar”. A-son har inte uppgett när dessa värderingar hade skett eller vem som hade utfört dem.

RN gör följande bedömning.

A-son har inte heller i detta revisionsuppdrag gjort troligt att han har haft tillräcklig grund för att godta vare sig existensen av eller värderingen av bolagets enda redovisade tillgång. Som framgått ovan gäller att en revisor varje räkenskapsår måste göra egna självständiga kontroller och bedömningar.

Entertainmentbolaget (räkenskapsåret 2001-05-01–2002-04-30)

A-son accepterade i oktober 2002 uppdraget som revisor i Entertainmentbolaget. RN har tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse (men inte A-sons dokumentation) för räkenskapsåret 2001/02. Årsredovisningen är avgiven den 22 oktober 2002. A-son avgav den 24 oktober 2002 en ren revisionsberättelse. Bolagets omsättning uppgick till noll kr och dess balansomslutning till 13,2 mnkr.

Bolagets största redovisade tillgångspost var kortfristiga fordringar om 10,8 mnkr varav 9,7 mnkr avsåg ett bolag i USA. Av förvaltningsberättelsen framgår att försök gjorts att driva in denna fordran men att åtgärden dittills inte hade gett något resultat. På RN:s fråga om hur A-son förvissat sig om tillgångens existens och värde har han anfört att bolaget i USA i sin tur ägdes av ett tyskt börsnoterat bolag. ”Jag har därför bedömt den som säker.” A-son har inte uppgett hur han förvissat sig om att fordran avsåg det amerikanska bolaget. Han har inte heller kommenterat de resultatlösa indrivningsförsöken av bolagets – enligt redovisningen – största tillgång. I sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet har A-son tillagt att fordran uppkommit före hans tid som revisor och att han ”konstaterat att någon förändring inte [hade] skett”. Bolagets ledning hade informerat honom om förändringar i ägarförhållandet hos bolaget i USA men hade inte ”uppvisat några handlingar som [styrkte] detta”.

RN gör följande bedömning.

Att ett krav riktas mot ett börsnoterat bolag innebär inte att fordran kan anses säker. Den kan t.ex. vara tvistig. A-son förefaller inte ha reflekterat över detta alternativ. A-son har inte gjort någon egen självständig bedömning av en viktig tillgångspost utan nöjt sig med att konstatera att postens redovisade värde inte hade förändrats jämfört med närmast föregående årsredovisning. RN kan således konstatera att A-son inte heller i detta revisionsuppdrag har gjort troligt att han har haft tillräcklig grund för att godta vare sig existensen eller värdet av bolagets största redovisade tillgångspost.

RN:s sammanfattande bedömning

Som framgår av det tidigare anförda har RN tagit del av och skaffat sig insyn i ett stort antal revisionsuppdrag som utförts av A-son. RN har tagit del av revisionsdokumentationen i alla i ärendet behandlade bolag utom tre och i samtliga fall ställt frågor till A-son och låtit honom kommentera de iakttagelser som gjorts. RN har kunnat konstatera att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet som revisor får anses rubbat genom att han varit vald revisor i en redovisningsbyrå som handhaft redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Vidare konstaterar RN att A-son inte har baserat sin granskning av de reviderade bolagen på någon planering eller riskanalys, vilket strider mot god revisionssed. Revisionsuppdragen har genomgående varit anmärkningsvärt dåligt dokumenterade vilket står i strid med tydlig lag. Den bristande dokumentationen har också – när A-sons svar på ställda frågor inte bringat ytterligare klarhet i förhållandena – i många fall tvingat RN till slutsatsen att någon egentlig revision inte synes ha genomförts. I flera fall har årsredovisningar lämnats för sent och i en koncern ingående bolag, varav flertalet hade A-son som vald revisor, har haft olika räkenskapsår. Vare sig dokumentationen eller A-sons svar på de frågor som RN ställt ger vid handen att han har beaktat dessa förhållanden eller vidtagit några åtgärder för att avhjälpa dem, vilket strider mot god revisionssed. A-son har inte heller visat eller gjort troligt att han har efterfrågat – och än mindre granskat – någon samlad koncernredovisning för den koncern som behandlats i detta ärende. – RN har som framgår ovan också uppehållit sig vid A-sons revisionsarbete med avseende på vissa specifika poster i ett antal av hans revisionsuppdrag och har i de fallen funnit avsevärda brister. Sålunda ger utredningen inte vid handen att han har gjort några försök att kontrollera vare sig existensen av betydande tillgångsposter eller värdet av desamma. I stället har han i alla här behandlade revisionsuppdrag utan egen kontroll okritiskt godtagit av bolagsledningen lämnade uppgifter i dessa delar trots att det i flera fall har funnits tydliga indikationer på att såväl tillgångarnas existens som deras värdering var behäftade med osäkerhet. Detta förfarande strider mot god revisionssed som föreskriver att en revisor inte får godta en väsentlig balanspost om denne inte har ett underlag som på ett övertygande sätt styrker såväl postens existens som dess värde. Att avge rena revisionsberättelser i de fall som RN har granskat i detta ärende trots de många anmärkningsvärda omständigheter som förelåg utgör ett tydligt åsidosättande av god revisionssed.

A-son har genom det anförda åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen (1995:528) om revisorer och 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer och 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit Revisorsnämndens ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.