

LR: dom 2004-09-09, mål nr 3926-04

KamR: beslut att ej meddela PT, 2004-12-07, mål nr 6560-04

RegR: beslut att ej meddela PT, 2007-01-16, mål nr 7684-04

## **D 2/04**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan från en kommun (dnr 2001-724), en underrättelse från Skattemyndigheten i X-stad (dnr 2002-614) samt två anmälningar från Ekobrottsmyndigheten, Södra avdelningen (dnr 2002-736) respektive Östra avdelningen (2002-1489), angående godkände revisorn A-son, vilket föranlett RN att öppna fyra disciplinärenden. Dessa behandlas i avsnitt 1–3. Därefter görs i avsnitt 4 en sammanfattande bedömning avseende de fyra ärendena.

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 ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande ärenden de äldre bestämmelserna.

### **Dnr 2001-724**

#### *Anmälan och övriga handlingar*

Av anmälan och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande.

A-son valdes under år 1996 till revisor i ett kommunalt bostadsbolag och har bland annat reviderat årsredovisningarna för räkenskapsåren 1997–1999. All den ekonomiska förvaltningen av bostadsbolaget har kommunen under denna tid anförtrott åt ett aktiebolag, vars företrädare personligen handhaft denna förvaltning. Under hösten 2000 uppkom misstanke om att företrädaren (nedan kallad förvaltaren) olovligen verkställt utbetalningar till denne närstående bolag eller förvaltade organisationer. Utbetalningarna har i bostadsbolagets bokföring redovisats som övriga fordringar. I årsredovisningarna avseende räkenskapsåren 1997, 1998 och 1999 redovisades totala övriga fordringar med 441 324 kr, 924 388 kr respektive 1 872 865 kr. Det egna kapitalet togs upp till 1 306 312 kr, 839 751 kr respektive 893 050 kr. De redovisade övriga fordringarna avsåg huvudsakligen diverse ospecificerade utbetalningar till förvaltaren närstående bolag. I november 2000 initierade kommunen en särskild utredning av bostadsbolagets mellanhavanden med förvaltaren. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 har bolaget helt skrivit ned ovanstående fordringar. Förvaltaren har polisanmälts och blivit föremål för förundersökning rörande misstanke om grov förskingring.

Beträffande räkenskapsåren 1997 och 1998 har A-son avgett rena revisionsberättelser. I revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1999, vilken avgetts den 14 september 2000, tillstyrkte A-son att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, men anmärkte att en ”skrivelse har lämnats till styrelsen beträffande ... reglering av balansposten

Övriga fordringar”. Skrivelsen, som är daterad den 14 september 2000, har, såvitt avser posten övriga fordringar i årsredovisningen för räkenskapsåret 1999, följande innehåll.

”Vi vill göra styrelsen uppmärksam på balansposten Övriga fordringar på 1 872 865 kr i bokslutet för år 1999. En bilaga över posten har erhållits bestående av fordringar från olika år.

Belopp	Från år
924 388	1998
948 477	1999
1 872 865	Summa

Vi anser, att posten skall regleras snarast. Ränteberäkningar görs på utestående fordringar. Vi föreslår, att styrelsen bevakar posten under året för att den skall regleras till kommande bokslut.”

A-son har härutöver, den 4 december 2000, lämnat en skrivelse till styrelsen för bostadsbolaget. I skrivelsen återfinns en sammanställning av balansposten övriga fordringar per den 30 november 2000. A-son framhåller däri att styrelsen ”skall se till att fordran regleras och att bolaget ej lider ekonomisk skada”.

Anmälaren anser att A-son borde ha ifrågasatt värdet av posten övriga fordringar i årsredovisningarna samt uppmärksammat aktieägaren på rådande förhållanden i bostadsbolaget.

#### *A-sons yttranden till RN*

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren. Av dokumentationen beträffande räkenskapsåret 1997 framgår, under rubriken övriga fordringar, att dels ett belopp om 297 200 kr inbetalats till ett låneinstitut, dels ett belopp om 127 000 kr betalats till ett förvaltaren närstående bolag. I fråga om den senare posten har A-son antecknat att underlag önskas. Båda dessa belopp återkommer i posten övriga fordringar under såväl räkenskapsåret 1998 som 1999. Under 1998 tillkommer ytterligare belopp såsom 185 000 kr (”Betalt till [förvaltaren närstående bolag]”) och 223 064 kr (”Betalt till [banken] 980923”) vilka belopp kvarstår även vid utgången av 1999. Under 1999 tillkommer 474 601 kr (”Postgirobot 99-06-23”) och 415 000 kr (”Underlag saknas”). A-sons kommentarer avseende respektive belopp kvarstår oförändrade under såväl räkenskapsåret 1998 som 1999.

A-son har anfört följande. Vad gäller granskningen av balansposten övriga fordringar har han beträffande räkenskapsåret 1997 lämnat följande kommentar. ”Posten Övriga fordringar hade specificerats med belopp. Underlag har granskats. Orsak till posten angavs bero på fel i bokföringen och att fel person hade fått betalt. Ränteberäkning med 4 % gjordes på de 2 största posterna i bokslutet.” Beträffande räkenskapsåret 1998 har A-son påpekat följande. ”Posten Övriga fordringar fördubblades. En anställd som skötte bokföringen slutade [hos förvaltaren]. Fel i bokföringen från tidigare år kvarstod och 3 nya fel hade uppkommit i bokföringen, dvs. utbetalningar till sparbanken, förvaltaren och ett närstående bolag till förvaltaren. Upplupen ränta beräknades med 4 % på de fordringsbelopp som felaktigt hade betalats ut.” Vad avser räkenskapsåret 1999 har A-son bland annat anfört följande. ”Revisionen av årsredovisningen skedde i huvudsak i juli 2000 och revisionsrapport lämnades i september 2000.

- - - [Bostadsbolagets ordförande] erhöill löfte från förvaltaren om att balansposten skulle regleras av honom. Ordföranden skulle även informera ägaren till bolaget om detta, vilket ordföranden också bekräftade vid en förfrågan från [A-son]. Skrivningen i revisionsberättelsen fick denna lydelse på grund av att förvaltaren lovat att reglera Balansposten Övriga fordringar och att styrelsen och ägaren hade informerats om händelsen. Styrelsen ändrade ej årsredovisningen på grund av den uppkomna informationen.”

På RN:s fråga hur A-son har följt upp de belopp som ingick i posten övriga fordringar och vilken bedömning han har gjort beträffande dessa har A-son i allt väsentligt anfört följande. ”[Han] diskuterade posten övriga fordringar med ordföranden och förvaltaren varje år. Förvaltaren förklarade posten, att det var felbokföringar, vilket [A-son] fick bekräftat genom [s]in granskning.” A-sons bedömning var att det var felbokföringar, annars var det en fordran på förvaltaren. ”[Han] ansåg att det var en säker fordran alla åren, dvs. antingen var det felbokfört eller en fordran på förvaltaren.”

På fråga från RN vilket underlag han har haft för att varje år bedöma posten övriga fordringar som säker har A-son uppgett följande. Förvaltaren hade en bokföringsbyrå med två anställda. Företaget hade mycket att göra. Bolaget ägde ett par fastigheter. Förvaltaren hade gott rykte och styrelsen hyste stor tilltro till honom. A-son kände inte till att förvaltaren närstående bolag hade ekonomiska svårigheter förrän styrelseordföranden för bostadsbolaget den 13 november 2000 presenterade en lång lista över betalningsanmärkningar som dessa bolag ådragit sig.

A-son har förklarat att han anser att han varje räkenskapsår har gett bolagsstämman rätt information. Vidare har A-son anfört följande. Han har påtalat förvaltarens uttag för styrelseordföranden muntligen år 1997–1998. Styrelsen har dock inte vidtagit tillräckliga åtgärder, varför en skrivelse tillställdes styrelsen och notering om detta har gjorts i revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1999. Styrelsen har även den 4 december 2000 erhållit en skrivelse rörande posten övriga fordringar. Han har varje år utformat sin revisionsberättelse med utgångspunkt från den information som var tillgänglig för honom. All information A-son hade för avrapporterade revisionsberättelser har delgetts förvaltaren och styrelsens ordförande. Han skulle ”skriva samma revisionsberättelser för åren 1997–1999 baserat på den information [han] hade då enligt [sina] noteringar”.

#### RN gör följande bedömning

Posten övriga fordringar var under de tre räkenskapsåren 1997–1999 en väsentlig post att granska. Vad avser de två senare räkenskapsåren översteg postens redovisade värde bolagets egna kapital. A-son har till RN uppgett att han bedömde att de belopp som ingick i posten övriga fordringar utgjorde antingen felbokföringar eller fordringar mot förvaltaren eller denne närstående bolag och att han har bedömt posten som säker. Han har för vart och ett av räkenskapsåren 1997–1999 i sina revisionsberättelser tillstyrkt fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen. Han har inte i någon av de aktuella revisionsberättelserna, genom skrivelse till styrelsen eller på annat sätt, uttryckt någon tveksamhet avseende posten övriga fordringar. RN konstaterar att A-son inte vid revisionen av någotdera räkenskapsåren utrett att dessa belopp verkligen utgjorde fordringar och i så fall hur de uppkommit och vilka motparterna var. Flera av beloppen från 1997 och 1998 kvarstod också oreglerade även under år 1999. Trots detta har han inte något år ifrågasatt beloppen, utan har endast, i samband med revisionen avseende räkenskapsåret 1999, påtalat för styrelsen att fordringarna ”skall regleras snarast”. Inte heller i skrivelsen av den 4 december 2000 har A-son ifrågasatt posten. RN finner att A-sons granskning av denna post har varit klart otillräcklig. Följaktligen har han inte haft tillräckligt underlag för att i revisionsberättelserna för de tre aktuella räkenskapsåren tillstyrka att resultaträkningen och

balansräkningen fastställdes. A-son har därigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

## **Dnr 2002-614**

### *Skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar*

Av skattemyndighetens underrättelse och övriga handlingar i ärendet framgår i huvudsak följande.

Skattemyndigheten har genomfört en skatterevision av ett aktiebolag, vars verksamhet uppges vara ”reklam och marknadsföring på internet”. A-son valdes till bolagets revisor den 13 mars 2000 och har reviderat bolagets första och andra räkenskapsår – den 6 maj 1998–den 31 augusti 1999 respektive den 1 september 1999–den 31 augusti 2000. A-son har för dessa räkenskapsår, den 29 mars 2000 respektive den 29 mars 2001, avgett rena revisionsberättelser vari han intygat att han utfört sina revisioner i enlighet med god revisionsred.

Av årsredovisningarna för de båda räkenskapsåren framgår att bolaget är vilande och att dess enda tillgång är ett varulager som tagits upp till 100 000 kr. Skattemyndigheten har varit i kontakt med A-son, som uppgett att han inte fått del av något räkenskapsmaterial, men att han erhållit en kvittenshandling avseende varulagret. Enligt kvittenshandlingen har aktiebolaget den 9 juni 1998 köpt 400 st. informationspärmar rörande etablering och företagsstöd inom EU samt ett kund- och dataregister för sammanlagt 100 000 kr från ett kommanditbolag. Av kvittenshandlingen framgår inte hur köpeskillingen fördelar sig på informationspärmarna respektive kund- och dataregistret. A-son har till skattemyndigheten uppgett att han inte har sett lagret.

### *A-sons yttranden till RN*

A-son har i huvudsak anfört följande.

Aktiebolagets företrädare, NN, besökte A-son den 29 mars 2000, då revisionsberättelsen avseende räkenskapsåret 1998/99 undertecknades. A-son, som inte hade någon tidigare kännedom om NN, fick uppfattningen att denne köpte och sålde färdigbildade aktiebolag. När NN sålde ett bolag eller utträdde ur styrelsen skulle även A-son avgå som revisor. NN uppgav vid revisionen av räkenskapsåren 1998/99 och 1999/00 på direkt fråga från A-son att bolaget inte bedrivit någon verksamhet och att den enda tillgången var 400 st. informationspärmar rörande etablering och företagsstöd inom EU samt ett kund- och dataregister vilka med stöd av kvittenshandlingen av den 9 juni 1998 upptagits till anskaffningsvärdet. På RN:s fråga om vilket material A-son hade att tillgå vid sin revision avseende respektive räkenskapsår har han uppgett att han ”endast [hade] en kvittenslista över köp av pärmar och kundregister” och att det inte fanns några verifikationer för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/00 eftersom bolaget inte hade bedrivit någon verksamhet. Han har vidare uppgett att han inte har haft någon kontakt med bolagets tidigare revisor. Han vet inte vem som vid köpet av informationspärmarna m.m. företrädde säljarbolaget och han har inte heller undersökt vem eller vilka som ägde säljarbolaget. Den enda revisionsdokumentation han har består i kvittenshandlingen av den 9 juni 1998.

Beträffande varulagret har A-son uppgett att han bedömde att det var korrekt värderat eftersom det var upptaget till anskaffningsvärdet. RN har härefter ställt närmare frågor till A-son om var varulagret förvarades och om hur han förvissade sig om att varulagret fanns kvar i bolagets ägo vid bokslutstidpunkten den 31 augusti 1999. Vidare har RN bett honom redogöra för hur han värderade varulagret, om han reflekterade över informationspärmarnas aktualitet och om han övervägde om det fanns ett nedskrivningsbehov. A-son har anfört att han ställde frågor

till NN om lagret, dock har A-son inte kunnat uppge för RN vilka svar han erhöll. A-son har även uppgett att det inte framgick av kvittenshandlingen hur köpeskillingen fördelade sig mellan informationspärmarna och kund- och dataregistret men att han bedömde att kund- och dataregistret hade anskaffningsvärdet 100 000 kr och att pärmarna hade ett lågt värde. Han har vidare uppgett att han inte övervägde om det fanns ett nedskrivningsbehov vad gäller varulagret eftersom han ansåg att kund- och dataregistret hade ett anskaffningsvärde om 100 000 kr. Han accepterade att kund- och dataregistret i årsredovisningen togs upp som varulager eftersom pärmarna ”skulle spridas via köpt register”.

RN gör följande bedömning.

Av utredningen i förevarande ärende framgår att A-son den 29 mars 2000 kontaktades av NN, som var en för A-son okänd person. NN försåg A-son med en årsredovisning daterad samma dag samt den i ärendet aktuella kvittenshandlingen. NN visade även upp ett exemplar av ett bolagsstämmoprotokoll av den 13 mars 2000 vari framgick att A-son hade valts till bolagets revisor. Några andra bolagshandlingar, såsom bokföring m.m., erhöll inte A-son. Vidare uppgav NN för A-son att bolaget var vilande. RN finner att A-son okritiskt har förlitat sig på NN:s uppgifter. Under de rådande omständigheterna borde A-son ha förvissat sig om att NN:s uppgifter rörande bolagets verksamhet var korrekta. Som en första åtgärd borde han ha tagit kontakt med den föregående revisorn för att erhålla ytterligare information om bolaget och dess verksamhet samt för att få kännedom om varför dennes uppdrag hade upphört i förtid.

Av årsredovisningarna för räkenskapsåren 1998/99 och 1999/00 framgår att posten varulager var bolagets enda tillgång. Varulagret utgjorde därmed en väsentlig post att granska. A-son har, efter att RN ställt närmare frågor om bland annat hans bedömning av varulagrets värde, gjort gällande att kund- och dataregistret hade ett anskaffningsvärde om 100 000 kr. Det framgår inte att han för någotdera räkenskapsåret på något sätt försökt verifiera värdet av det aktuella registret. Med hänsyn till att inte några pärmar sålts under vare sig det första eller andra räkenskapsåret, och bolaget följaktligen inte nyttjat registret, hade han särskilt det andra räkenskapsåret anledning att ifrågasätta värderingen. Vidare synes han inte heller ha övervägt om den aktuella tillgången var korrekt klassificerad. RN finner att A-son inte vare sig räkenskapsåret 1998/99 eller 1999/00 vidtagit några egentliga granskningsåtgärder vad gäller posten varulager. Därigenom har han inte någotdera räkenskapsåret haft grund för att tillstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes.

Sammanfattningsvis finner RN följande. A-son har okritiskt förlitat sig på NN:s uppgifter rörande bolagets verksamhet. Vidare har A-son i stort sett inte vidtagit några granskningsåtgärder avseende vare sig räkenskapsåret 1998/99 eller 1999/00, varvid han saknat grund för att dessa år tillstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes. A-son har härigenom på ett synnerligen allvarligt sätt åsidosatt god revisionsd.

## **Dnr 2002-736 och 2002-1489**

### *Inledning*

Enligt anmälarna, Ekobrottsmyndigheten Östra avdelningen respektive Södra avdelningen, har det, i samband med en utredning av bokföringsbrott hänförliga till s.k. lagerbolag bildade av en och samma person (nedan kallad bolagsbildaren), framkommit sådana omständigheter att A-sons agerande som revisor kan ifrågasättas. Anmälarna gör gällande att A-son genom att utfärda s.k. apportintyg har medverkat vid nybildningen av ett stort antal av dessa lagerbolag och att han i flertalet av de nybildade lagerbolagen även har valts till revisor. RN har med anledning av

anmälningarna valt att inhämta närmare information rörande elva sådana aktiebolag, vilka registrerats under december månad 1998 (ett bolag) och under mars och november månad 1999 (fem bolag vardera månaden). Nedan följer en redogörelse för de iakttagelser som gjorts beträffande A-sons revisionsinsatser i dessa bolag. Först redogörs för vad som framkommit rörande de av A-son avgivna apportintygen. Därefter behandlas frågan om A-son varit tillräckligt aktiv i sina uppdrag som revisor. Vidare redovisas vissa iakttagelser hänförliga till årsredovisningen avseende ett aktiebolag, nedan kallat *sverigebolaget*. Avslutningsvis gör RN en bedömning av A-sons revisionsdokumentation avseende sex av de elva aktiebolagen.

### *Avgivna apportintyg*

### **Anmälningarna och övriga handlingar**

Av anmälningarna och övriga handlingar i ärendena framgår i huvudsak följande.

Samtliga elva bolag har bildats genom att apportegendom tillskjutits. I nio fall har apportemissionen avsett ett aktiekapital om 100 000 kr och i två fall ett aktiekapital om 200 000 kr. För vart och ett av dessa bolag har upprättats ett dokument rubricerat "Avtal om apport", vilket innefattar A-sons apportintyg. Samtliga dokument har nedanstående innehåll gemensamt.

"Enligt ovanstående stiftelseurkund kommer vi ... att denna dag tillföra apportegendom, som har ett minsta värde av 100.000 kronor, och detta är till nytta för bolaget.

[Ort och datum samt underskrift av styrelseledamot]

### **Intyg av godkänd revisor**

Ovanstående apportegendom har tillförts bolaget.

Apportegendomen har ej upptagits till högre värde än det verkliga för bolaget som är 105.000 kronor exklusive moms.

Apportegendomen är till nytta för bolagets verksamhet.

[Underskrift av A-son samt angivande av dennes personnummer och adress]"

I varje intyg anges under rubriken "Apportegendoms förteckning" vilken egendom som tillskjutits och att "[v]ärderingen av apportegendomen bygger på marknadsvärde exkl. moms". Beträffande åtta av bolagen har under nämnda rubrik angetts "1 st CD-ROM med 150 royaltyfria, högupplösta bilder 100.000 kr". I två fall har angetts "2 st CD-ROM med 150 royaltyfria, högupplösta bilder 200.000 kr". I ett fall, slutligen, uppges en "[p]ortabel Hårddisk 30 GB med specialprogram för IT-lösningar typ 6 100.000 kr" ha tillskjutits.

### **A-sons yttranden**

Beträffande de tillskjutna CD-skivorna har RN ställt frågor till A-son om deras innehåll; om det rört sig om olika CD-skivor med identiskt innehåll eller olika CD-skivor med olika innehåll. Vidare har RN frågat om vad bilderna på CD-skivorna föreställer, vilken användning bilderna var avsedda för samt var CD-skivorna förvarades. A-son har även tillfrågats om hur han verifierat deras värde. A-son har med anledning härav uppgett följande. Det var en CD-skiva per bolag. Han tittade på bilderna, men han kommer inte ihåg vad de föreställde. Enligt en notering skall han ha tittat på bilderna den 26 mars 1999. Enligt hans uppfattning skulle bilderna användas "för reklam och inom bildbranschen i IT-miljö". Enligt bolagsordningarna skulle

bolagen bedriva handel med digitala bilder. För bedömning av CD-skivornas värde kontaktade han två olika bildbyråer. A-son hänvisar härvid till sina noteringar från telefonsamtal med dessa bildbyråer. Av noteringarna framgår följande.

”Underlag för bedömning av apportegendoms värde:

Egendom: CD med 100 digitaliserade bilder färdiga för användande i datormiljö

Tillfrågade om korrekt värde:

Bildbyrå [A].

Varje bild kan utan vidare värderas till 1000 kr.

Det är absolut i underkant om det är en professionell bild.

Bildbyrå [B].

Mellan 1 och 20.000 kr/bild.

Beror på hur bilden skall användas.

Bara inscanning från ett dia till att lagra detta som en digitaliserad bild på ca 30 MB kostar väl mellan 500 och 1000 kr här i Stockholm.

Ovanstående utlåtanden gör att jag värderar en CD skiva med 100 digitaliserade bilder färdiga för användande i datormiljö till 105.000 kr.”

RN har anmodat A-son att utförligt beskriva hur bildbyråerna gick tillväga vid värderingen av CD-skivorna samt ange när värderingen skedde och vilka personer han hade kontakt med på de två bildbyråerna. A-son har uppgett att han ”hade ett telefonsamtal med bildbyråerna om värdet av bilderna” och att värderingen ”skedde vid [hans] besök hos [bolagsbildaren] 1999-03-26 och 1999-09-01”. Han har förklarat att han inte funnit någon notering om vilka personer han talade med.

Vidare har RN ställt frågor till A-son beträffande hans granskning avseende den portabla hårddisken ”med specialprogram för IT-lösningar”. RN har bett A-son att närmare beskriva de aktuella IT-/systemlösningarna samt ange om det var flera olika systemlösningar, vem eller vilka som hade tagit fram dem och var systemlösningarna fanns lagrade. A-son har hänvisat till att han för värderingen kontaktade två olika dataföretag. Deras respektive bedömning har han noterat efter telefonsamtal med dessa företag. Av noteringarna framgår följande.

”Underlag för bedömning av apportegendoms värde:

Egendom: Färdiga systemlösningar för utskriftshantering av dokument från nätverksanslutna datorer till nätverksanslutna skrivare av olika fabrikat och typ.

Tillfrågade om korrekt värde:

[Dataföretag A]

Ovärderligt när det behövs. Värdelös där det inte behövs. Kunskap är ju svårt att värdera men finns det som färdigprogrammerade systemlösningar kan det handla om några hundra tusen kronor.

[Dataföretag B]

Det där är ju ofta problem ute på företag med flera olika system och skrivare. En konsult som har färdiga lösningar kanske bara behöver lägga ner 1-3 timmar ute hos kunden mot ett tiotal timmar om lösningarna skall skapas individuellt. Är det färdiga

fungerande generella lösningar kan marknadsvärdet mycket väl vara både ett och två hundra tusen kronor.

Ovanstående utlåtanden gör att jag värderar en systemlösning med specialprogram för utskriftshantering av dokument från nätverksanslutna datorer till nätverksanslutna skrivare av olika fabrikat och typ till 105.000 kronor. Detta utan portabel hårddisk. Lösningen kan finnas lagrad på t.ex. en CD-skiva.”

På fråga från RN om när värderingen skedde och vilka personer han hade kontakt med på de aktuella dataföretagen har A-son hänvisat till att han saknar anteckningar såväl om vilka han talade med som om tidpunkten för sina telefonsamtal.

Vidare har RN frågat A-son om hur han förvissade sig om att apportegendomen – CD-skivorna och systemlösningarna – tillförts bolagen vid den tidpunkt då hans apportintyg avgavs. A-son har anfört att bolagsbildaren bildade bolagen och att CD-skivan ”tillfördes bolaget vid [hans] besök hos [denne]”. ”En CD-skiva för varje bolag förvarades i kassaskåp hos [bolagsbildaren]. [Bolagsbildaren] var styrelseledamot i bolagen, vilket [A-son] såg som en bekräftelse att bolagen inte skulle säljas för mindre än 100 000 kr.”

RN gör följande bedömning.

A-son har, genom att utfärda s.k. apportintyg, medverkat vid nybildningen av ett stort antal lagerbolag. RN har undersökt A-sons granskningsinsatser inför avgivande av elva apportintyg. Apportegendomen har, enligt vad som framgår av de aktuella apportintygen, i tio fall bestått av CD-skivor med bilder för kommersiellt bruk och i ett fall av en hårddisk med färdiga systemlösningar. A-son har i samtliga yttranden intygat att apportegendomen ”ej upptagits till högre värde än det verkliga för bolaget som är 105.000 kr exkl moms”. Hans intygande i denna del är således detsamma även i de två fall där apportemissionen avsåg ett aktiekapital om 200 000 kr. Vad gäller de granskningsåtgärder som föregick A-sons intyg har följande framkommit. A-son har beträffande såväl CD-skivorna som systemlösningarna uppgett att han ”tittade på bilderna” den 26 mars 1999. Fem av bolagen registrerades emellertid före detta datum, varför det kan konstateras att A-son i dessa fall över huvud taget inte granskat apportegendomens existens. Vidare framgår av A-sons yttranden till RN att han inte informerat sig om huruvida CD-skivorna hade samma eller olika innehåll samt om det var en och samma eller flera systemlösningar som avsågs. Beträffande värdet av apportegendomen har A-sons granskningsåtgärder begränsat sig till telefonsamtal med, vad gäller CD-skivorna, två bildbyråer och, vad gäller systemlösningarna, två dataföretag. Varken bildbyråerna eller dataföretagen har haft tillgång till apportegendomen och har följaktligen inte kunnat bedöma värdet av den specifika egendom som skulle tillskjutas. Dessa företag har därmed endast kunnat göra ett generellt uttalande om värdet av sådan egendom. A-son har inte noterat namnen på de personer han talade med och inte heller inhämtat uppgifter om personernas kompetens att göra ifrågasvarande värderingar. Han har därmed inte kunnat sluta sig till att apportegendomen hade det påstådda värdet. A-son har vidare intygat att egendomen tillförts bolagen. För att apportegendom skall anses tillförd krävs att den tillförts bolaget på ett sådant sätt att skydd mot aktietecknarens borgenärer erhålls. Vad A-son uppgett om sin granskning härvidlag visar på att han inte haft underlag för sitt intygande i denna del.

Den som tar del av ett intyg som upprättats av en kvalificerad revisor skall kunna förlita sig på att uppgifterna däri har lämnats först efter en självständig granskning och erforderliga kontrollåtgärder. Det är uppenbart att syftet med ett apportintyg förfelas om revisorn inte har



vidtagit sådana grundläggande kontrollåtgärder att han förvissat sig om egendomens existens, värde och tillförande till bolaget. Genom att utfärda de aktuella apportintygen utan att dessförinnan vidta erforderliga granskningsåtgärder har A-son på ett synnerligen allvarligt sätt åsidosatt god revisionsssed.

### *Ifrågasatt passivitet*

### ***Anmälningarna och övriga handlingar***

Ekobrottsmyndigheten har ifrågasatt om A-son i några fall under en alltför lång tid underlåtit att agera för att erhålla bokföringsmaterial m.m. från revisionsklienten. Beträffande tre av de elva bolagen, nedan kallade *uthyrningsbolaget*, *smidesbolaget* och *SC-bolaget* har följande framkommit.

Uthyrningsbolaget registrerades i mars 1999 och har haft kalenderåret som räkenskapsår. Inte vare sig för räkenskapsåret 1999 eller 2000 har årsredovisning ingetts till PRV. A-son begärde eget utträde den 23 oktober 2001 ”på grund av att [han] inte har erhållit något bokslut och räkenskapsmaterial för revision”. Därefter försattes bolaget i likvidation och senare även i konkurs. Enligt anmälaren har varken likvidatorn eller konkursförvaltaren kunnat återfinna något bokföringsmaterial.

Smidesbolaget registrerades i december 1998 och har inte ingett någon årsredovisning till PRV avseende räkenskapsåret 1998/99. Bolaget försattes i konkurs den 26 februari 2001 och A-son begärde eget utträde den 29 mars 2001. I protokoll fört vid polisförhör den 31 oktober 2001 med A-son framkom beträffande detta bolag bland annat följande.

”På fråga om vad A-son vidtagit för åtgärder för att kontrollera [smidesbolaget] och dess verksamhet och drift uppger A-son att han inte gjort någonting utan enbart inväntat att årsredovisningen skulle komma från bolaget. - - - På vilka sätt har du försökt att komma i kontakt med [smidesbolagets företrädare]? A-son uppger att han inte försökte komma i kontakt med [smidesbolagets företrädare] eftersom han tyckte att det var i deras intresse att se till så att årsbokslutet kom in.”

Beträffande SC-bolaget har A-son avgett revisionsberättelse den 10 juli 2000 avseende räkenskapsåret 1999. Någon årsredovisning för räkenskapsåret 2000 har emellertid inte ingetts till PRV. A-son begärde eget utträde ur SC-bolaget den 19 november 2001.

### ***A-sons yttranden till RN***

A-son har på frågor från RN angående de åtgärder han vidtog för att få kontakt med uthyrningsbolaget och smidesbolaget anfört följande. Beträffande uthyrningsbolaget minns han att han, efter att ha kontaktat PRV för att erhålla bolagets adress, till bolaget skickat brev, som dock kommit i retur. Vad avser smidesbolaget har A-son uppgett att han träffade styrelseledamoten den 4 januari 2000 ”och ställde frågan om [bolagets] årsredovisning och [han] ställde frågan till bokföraren per telefon”. Beträffande SC-bolaget framgår att A-son till bolaget

har skickat ett faxmeddelande, daterat den 31 augusti 2001, vari han framför att han önskar erhålla ”bokslut och räkenskapsmaterial per 2000-12-31”.

RN gör följande bedömning.

Genom att åta sig ett revisionsuppdrag påtar sig revisorn skyldighet att verka för att de uppgifter som ankommer på honom eller henne kan fullgöras. Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorn senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämman, som enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. Enligt god revisionssed skall en revisor verka för att i tid erhålla årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial för revision. Om en muntlig begäran inte hörsammas bör revisorn skriftligen uppmärksamma revisionsklienten på dess skyldigheter. Om revisorn därefter inte inom rimlig tid erhåller begärt räkenskapsmaterial bör han eller hon avsäga sig uppdraget.

Som framgått ovan har uthyrningsbolaget varken för räkenskapsåret 1999 eller 2000 ingett årsredovisning till PRV. A-son har uppgett att brev som han skickat till bolagets registrerade adress kommit i retur och att han den 23 oktober 2001 avgått som bolagets revisor. Smidesbolaget har inte ingett någon årsredovisning till PRV avseende räkenskapsåret 1998/99. A-son har gjort gällande att han den 4 januari 2000 haft muntlig kontakt med bolagets företrädare men därefter inte ha erhållit något material för revision. Trots att han inte fick något material från bolaget avgick han först den 29 mars 2001. Beträffande SC-bolaget kan konstateras att någon årsredovisning avseende räkenskapsåret 2000 inte ingetts till PRV och att A-son först den 19 november 2001 anmält utträde till PRV. Sammantaget finner RN att A-son ifråga om såväl uthyrningsbolaget, smidesbolaget som SC-bolaget underlåtit att verka för att i tid erhålla årsredovisning och övrigt räkenskapsmaterial för revision. Detta innebär ett klart åsidosättande av god revisionssed.

*Sverigebolaget*

### ***Anmälan och övriga handlingar***

Sverigebolaget bildades efter tillskjutande av apportegendom bestående i en CD-skiva med bilder. Av sverigebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1999 framgår att bolaget inte har drivit någon verksamhet under räkenskapsåret. Bolaget redovisade immateriella tillgångar till ett värde av 99 998 kr och kassa och bank togs upp till två kronor. I sin revisionsberättelse avseende nämnda räkenskapsår har A-son uppgett bland annat följande.

”Tillgångarna har ej inventerats. Bolaget har ej bedrivit någon verksamhet under räkenskapsåret. - - -

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige med undantag av ovanstående.

Jag varken tillstyrker eller avstyrker utan överlämnar till bolagsstämman att fastställa resultaträkningen och balansräkningen, disponera resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och bevilja styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

### *A-sons yttranden*

A-son har ombetts redogöra för hur han värderade tillgångarna och på vilken grund han ansåg sig varken kunna tillstyrka eller avstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes. RN har även frågat varför de immateriella tillgångarna inte blivit föremål för avskrivningar. Som svar härpå har A-son uppgett att ”fråga har ställts till bolaget, men inget svar erhöles”. Detta ledde till ”upplysning i revisionsberättelsen, att [han] ej hade erhållit några underlag över tillgångarna”.

RN gör följande bedömning.

Sverigebolaget registrerades i mars 1999 efter att apportegendom bestående av en CD-skiva med bilder tillskjutits. Som framgått ovan lämnade A-son ett apportintyg rörande denna egendom. I sverigebolagets årsredovisning för räkenskapsåret 1999 anges i förvaltningsberättelsen att bolaget inte har drivit någon verksamhet under räkenskapsåret och i resultaträkningen har för de olika posterna endast angetts nollor. Enligt balansräkningen har bolaget dels immateriella anläggningstillgångar till ett värde av 99 998 kr, dels kassa och bank uppgående till två kronor. Vilka transaktioner som lett till att den tillskjutna egendomen kommit att omsättas och resultera i en kassa om två kronor framgår inte. Med hänsyn till att A-son, genom sitt intygande i samband med bolagsbildningen, rimligtvis kände till vilka tillgångar bolaget initialt hade borde han ha ifrågasatt riktigheten av årsredovisningens uppgift att några affärstransaktioner inte förekommit under räkenskapsåret. Av A-sons dokumentation framgår emellertid inte att han vidtagit några granskningsåtgärder avseende bolagets redovisning. A-son har därför ombetts redogöra för hur han värderade tillgångarna och på vilken grund han ansåg sig varken kunna tillstyrka eller avstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes. A-son har uppgett att ”fråga har ställts till bolaget, men inget svar erhöles” vilket ledde till ”upplysning i revisionsberättelsen, att [han] ej hade erhållit några underlag över tillgångarna”. Att A-son inte ”erhållit några underlag över tillgångarna” och därför inte kunnat vidta några granskningsåtgärder avseende redovisningen har han i sin revisionsberättelse uttryckt som att han utfört en granskning enligt god revisionsred, dock med undantag för att ”tillgångarna ... ej inventerats”. RN finner att A-son helt saknat underlag för sin bedömning av tillgångarnas existens och värde och att han till följd därav saknat grund för att uttala sig i frågan om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen. Vidare anser RN, mot bakgrund av att avsaknaden av underlag avsåg bolagets hela tillgångsmassa, att A-sons utformning av revisionsberättelsen är vilseledande; att enbart upplysa om att tillgångarna inte inventerats tydliggör inte att han helt saknat underlag för sin granskning. Sammantaget har A-son vid sin revision av sverigebolaget klart åsidosatt god revisionsred.

### *A-sons revisionsdokumentation*

Sex av de elva aktiebolagen har avgett årsredovisningar – tre per den 31 december 1999 och tre per den 31 december 2000 – över vilka A-son har avgett revisionsberättelse. RN har med anledning därav inhämtat A-sons revisionsdokumentation beträffande dessa sex bolag. Enligt 10 § RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1), vilka gällde vid tidpunkten för dessa revisioner, skall en revisor dokumentera sina granskningsinsatser.<sup>1</sup> Dokumentationen skall innehålla sådan

---

<sup>1</sup> Bestämmelser rörande en revisors dokumentation återfinns idag i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2–5 §§ i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

information som är väsentlig för att revisorns granskningsinsatser skall kunna bedömas i efterhand.

Vid genomgång av A-sons dokumentation har RN gjort följande iakttagelser. Beträffande samtliga bolag saknas uppgift om riskanalys samt planering av revisionen. Någon egentlig information om vari de olika bolagens verksamheter består finns inte heller. I anslutning därtill kan anmärkas att det inte i något fall framgår att intäktsredovisningen granskats. Generellt sett innehåller dokumentationen mycket knapphändiga uppgifter. I fråga om flera väsentliga poster saknas noteringar om vilka granskningsåtgärder A-son har vidtagit. Som exempel kan följande nämnas. I ett av bolagen redovisades en balansomslutning om knappt 2 mnkr, där varulagret togs upp till cirka 740 000 kr och således var en väsentlig post att granska. Det framgår inte att A-son granskat denna post, såsom att han kontrollerat bolagets lagerhanteringsrutiner eller att han deltagit vid inventering. I ett annat bolag, där balansomslutningen uppgick till cirka 520 000 kr, har fastigheter inköpts för cirka 396 000 kr. Det framgår inte att han på något sätt följt upp fastighetsköpet, såsom hur finansieringen skett och att bolaget verkligen ägde fastigheten per balansdagen. En annan iakttagelse RN gjort vid genomgång av A-sons dokumentation är att ingetdera bolaget har kvar den tillskjutna apportegendomen – i samtliga fall en CD-skiva med bilder. Inte i något fall framgår att A-son har granskat hur denna CD-skiva omsatts. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation avseende dessa revisioner är mycket bristfällig.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

RN konstaterar att A-son i sitt uppdrag för bostadsbolaget har tillstyrkt fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen räkenskapsåren 1997–1999 utan att ha tillräckligt underlag. I det under avsnitt 2 behandlade disciplinärendet har RN funnit att A-son i stort sett inte vidtagit några granskningsåtgärder avseende vare sig räkenskapsåret 1998/99 eller 1999/00, varvid han saknat grund för att dessa år tillstyrka att resultaträkningen och balansräkningen fastställdes. I det tredje avsnittet har RN behandlat A-sons revisionsinsatser i elva s.k. lagerbolag och därvid funnit att han dels utfärdat apportintyg utan att dessförinnan ha vidtagit erforderliga granskningsåtgärder, dels förhållit sig passiv när han inte erhållit något bokföringsmaterial att revidera, dels, i avsaknad av underlag för det reviderade bolagets tillgångar, saknat grund för att uttala sig i frågan om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt avgett en revisionsberättelse med ett vilseledande innehåll. Slutligen har RN funnit att A-sons dokumentation är mycket bristfällig.

A-son har i samtliga ovanstående fall åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som har framkommit i ärendena är sammantaget av så allvarligt slag att omständigheterna är synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

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

Ärendena 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, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendena.