

## D 21/05

### Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket och en anmälan från en privatperson, båda avseende godkände revisorn A-son, vilket föranlett RN att öppna två disciplinärenden (dnr 2004-99 respektive dnr 2004-685). Dessa behandlas i avsnitt 2–3. Därefter görs i avsnitt 4 en sammanfattande bedömning avseende de två ärendena.

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

### Dnr 2004-99

#### *Allmänt*

Skatteverket har genomfört en skatterevision i två aktiebolag i musikbranschen, nedan kallade orkesterbolaget och produktionsbolaget. Bolagen har gemensamt bedrivit dansbandsverksamhet. Verksamheten har fördelats mellan bolagen genom att orkesterbolaget har hanterat musikerrelaterade intäkter och kostnader medan produktionsbolaget har handhaft dansbandets övriga intäkter och kostnader för instrument, orkesterbil, transporter och administration. Orkesterbolaget har fakturerat 60 procent av arvoden medan resterande 40 procent har fakturerats av produktionsbolaget. Skatteverket har vid sin revision funnit betydande brister i bolagens redovisning och bland annat anmärkt på bristfälliga verifikationer och brister i hanteringen av kontanta medel.

Skatteverkets underrättelse har föranlett RN att granska A-sons revisionsinsatser i orkesterbolaget och produktionsbolaget. Som ett led i denna granskning har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation, beträffande orkesterbolaget för räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000 och, beträffande produktionsbolaget, för räkenskapsåren 1997/98 och 1999.

Vad gäller orkesterbolaget har A-son avgett rena revisionsberättelser för de tre aktuella räkenskapsåren fränsett att han beträffande räkenskapsåret 2000 har anmärkt på att årsredovisningen inte har upprättats inom föreskriven tid. Han har i fråga om produktionsbolaget avgett rena revisionsberättelser för båda de aktuella räkenskapsåren.

Nedan redovisar RN sina iakttagelser och bedömningar rörande A-sons revisionsinsatser i orkesterbolaget och produktionsbolaget. RN redovisar först de iakttagelser som är gemensamma för båda bolagen och därefter det som särskilt rör orkesterbolaget respektive produktionsbolaget.

#### *A-sons revisionsarbete*

## ***Orkesterbolagets och produktionsbolagets redovisade intäkter räkenskapsåren 1998–2000 respektive 1997/98–1999***

A-son valdes under hösten 1997 till revisor i orkesterbolaget och i produktionsbolaget. A-son har uppgett att bolagens verksamhet spolierades helt till följd av att orkesterledaren skadades allvarligt vid en trafikolycka i december 1999 och därefter inte kunde återgå i arbete. Produktionsbolaget försattes i konkurs i oktober 2001 och orkesterbolaget i maj 2002.

Enligt orkesterbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000 uppgick bolagets totala intäkter till ca 524 000 kr, 572 000 kr respektive 523 000 kr medan bolagets balansomslutning uppgick till ca 111 000 kr, 208 000 kr respektive 209 000 kr. På balansdagarna dessa räkenskapsår redovisades kassabehållningen med ca 13 500 kr, 50 kr respektive 30 000 kr. Beträffande produktionsbolaget uppgick enligt årsredovisningarna nettoomsättningen räkenskapsåren 1997/98 och 1999 till ca 349 000 kr respektive 373 000 kr och balansomslutningen till ca 604 000 kr respektive 669 000 kr. Bolagets redovisade kassabehållning uppgick på balansdagarna dessa räkenskapsår till ca 37 000 kr respektive 205 000 kr.

RN har granskat A-sons revisionsinsatser såvitt avser orkesterbolagets och produktionsbolagets redovisade intäkter under de aktuella räkenskapsåren.

Vid granskningen av bolagens redovisade intäkter har A-son bland annat haft att beakta bolagens kassahantering och redovisningsrutiner. A-son har i sin dokumentation rörande orkesterbolaget räkenskapsåret 1998 noterat att kassahanteringen var ett stort riskområde eftersom de flesta arvoden utbetalades kontant av arrangören samt att svag lönsamhet gjorde att risken för väsentliga fel ökade. Beträffande flera av räkenskapsåren har han också noterat att den redovisade kassabehållningen föreföll hög. I huvudsak motsvarande noteringar återfinns i dokumentationen avseende produktionsbolaget. Beträffande båda bolagens redovisning har A-son i revisionsdokumentationen avseende samtliga räkenskapsår noterat att bolagens rutiner inte är tillfredsställande. Vad gäller räkenskapsåret 1998 har han noterat att bolagens redovisning är komplicerad med två bolag som delar på intäkterna och med ett omfattande flöde av kontanter. Beträffande orkesterbolaget har han särskilt anmärkt att bolagets företrädare måste ”minimera kontanterna” och ”aldrig lämna ut några ersättningar utan kvittens”. I fråga om räkenskapsåret 1999 har han för båda bolagen noterat att han bedömde att det fanns brister i redovisningsrutinerna och att detta berodde på att man inte klarade av att ”hålla ihop” bolagens ekonomi och redovisning. I ett yttrande till RN har A-son anfört att redovisningen enligt hans uppfattning skulle ”ha förbättrats avsevärt, blivit acceptabel, om [bolagens] verksamhet kunnat fortsätta”, men att detta omintetgjordes av trafikolyckan i december 1999.

Vidare har A-son i sin revisionsdokumentation för båda bolagen, flertalet räkenskapsår noterat att revisionen skulle inriktas på intäktskontroll. Med hänsyn till att det av dokumentationen i övrigt inte framgår att någon egentlig revision av bolagens redovisade intäkter har utförts har RN förelagt A-son att redogöra för sina granskningsinsatser i detta avseende. Han har därvid anfört följande. Den intäktsgranskning som han har genomfört grundar sig helt på de kontrakt, avtal och brev om engagemang som funnits i bolagens dokumentation kombinerat med genomgång av bankkontoutdrag. Intäktsredovisningen skulle förbättras genom att han tillsammans med redovisningsbyrån planerade och försökte införa ett kontrollerat flöde av medel, ”[a]llt från det att arrangemang bokades genom kontrakt eller brevkontakter fram till dess att betalningar inflöt i bolaget samtidigt som orkestermedlemmarnas reseersättningar och traktamentsersättningar knöts till respektive arrangemang på olika orter”. Denna uppläggning påbörjades under år 1999 och han är övertygad om att ett bra resultat skulle ha uppnåtts om inte trafikolyckan hade inträffat.

Mot bakgrund av de iakttagelser A-son har gjort rörande brister i bland annat bolagens kassahantering och redovisningsrutiner har RN förelagt honom att redogöra för på vilken grund han för samtliga räkenskapsår ansett sig kunna avge rena revisionsberättelser och tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har med anledning därav anfört i huvudsak följande. Hans granskning har främst varit substansinriktad och grundad på bolagens storlek och verksamhetens omfattning. Därutöver har han även gjort kontroller av bolagens intäkter och kostnader under de aktuella åren och inte funnit anledning till att inte tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Han har visserligen konstaterat att bolagen har haft brister i sin redovisning och i den interna kontrollen, men inte av sådan betydelse att det skulle föranleda anmärkningar eller reservationer i revisionsberättelserna.

RN gör följande bedömning.

I ärendet har framkommit att orkesterbolaget och produktionsbolaget i stor utsträckning erhöll sina arvoden genom kontant betalning. Bolagens företrädare hade samtidigt stora problem med att hantera och redovisa bolagens kontantkassor. Även i övrigt förelåg det stora brister i bolagens redovisning och i den interna kontrollen. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han har varit i hög grad medveten om dessa brister. Enligt RN:s uppfattning medförde de ovan redovisade bristerna att A-son, oaktat de granskningsinsatser han redogjort för, inte på ett tillfredsställande sätt har kunnat verifiera bolagens redovisade intäkter. Till följd härav har han, vad gäller samtliga de aktuella räkenskapsåren, i såväl orkesterbolaget som produktionsbolaget, inte haft underlag för att i sina revisionsberättelser tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

### ***A-sons revisionsinsatser i orkesterbolaget räkenskapsåren 1998–2000***

Orkesterbolagets redovisade kundfordringar räkenskapsåren 1998–2000

Enligt orkesterbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1998, 1999 respektive 2000 har bolaget redovisat kundfordringar om ca 97 500 kr, 143 000 kr respektive 124 000 kr. Som nämnts ovan uppgick bolagets balansomslutning de aktuella åren till ca 111 000 kr, 208 000 kr respektive 209 000 kr.

Vad gäller räkenskapsåret 1998 har A-son i sin dokumentation noterat att posten kundfordringar utgjorde fordringar från år 1994, 1995 och 1997 på ett handelsbolag, som tidigare bedrivit produktionsbolagets verksamhet, och att dessa borde regleras snarast. Vidare har han noterat att kreditrisken var hög. I revisionsdokumentationen avseende räkenskapsåret 1999 har han noterat att kundfordringarna var en väsentlig post och att dokumentationen av posten inte var tillfredsställande. Vidare har han, beträffande den andel av kundfordringarna som var att hänföra till handelsbolaget, noterat ”posten osäker, måste regleras eller skrivas bort!”. På RN:s fråga om varför nedskrivning inte har skett har A-son anfört följande. Kundfordringarna på handelsbolaget härrör visserligen från föregående år, dock hävdade handelsbolagets ägare, som utgjordes av i stort sett samma personer som ägde orkesterbolaget, med bestämdhet att man hade möjlighet att fullgöra handelsbolagets betalningar gentemot orkesterbolaget. Räkenskapsåren 1999 och 2000 uppgick den fordran orkesterbolaget hade på handelsbolaget till 87 000 kr efter att en amortering om 10 000 kr hade gjorts under år 1999. Med hänvisning till denna amortering var det svårt för honom att motsätta sig ägarnas bestämda uppfattning, att hela beloppet skulle kunna regleras. Övriga fordringar kunde betraktas som säkra.

RN gör följande bedömning.

Orkesterbolagets kundfordringar var samtliga aktuella räkenskapsår en väsentlig post att granska. Av A-sons dokumentation och yttranden framgår att posten till övervägande delen bestod av äldre fordringar. A-son har själv bedömt att posten var osäker och att den borde bli föremål för nedskrivning. Eftersom det fanns stor osäkerhet om postens värde kan konstateras att A-son inte någotdera räkenskapsåret borde ha godtagit postens redovisade värde. Med hänsyn härtill borde han också av detta skäl inte ha tillstyrkt fastställande av orkesterbolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 1998–2000.

Orkesterbolagets redovisning av  
personalkostnader räkenskapsåren 1998–2000

Enligt orkesterbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1998, 1999 och 2000 har bolaget haft personalkostnader som uppgick till ca 474 000 kr, 466 000 kr och 501 000 kr. Av en not i tilläggsupplysningarna framgår att bolaget under dessa år har haft en anställd kvinna. Trots detta anges i samma not att ”löner och ersättningar” uteslutande har hänfört sig till bolagets ende styrelseledamot. Enligt A-son utgjordes de redovisade personalkostnaderna i sin helhet av skattefria traktamenten och reseersättningar. En kvinna har varit anställd. Lön har dock inte utbetalats, utan hon har i likhet med övriga orkestermedlemmar, totalt fem personer, endast erhållit skattefria kostnadsersättningar.

RN gör följande bedömning.

Bestämmelser om tilläggsupplysningar rörande löner och ersättningar finns i 5 kap. 19 och 20 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).<sup>1</sup> Av 19 § framgår bland annat att av räkenskapsårets personalkostnader skall löner och andra ersättningar anges särskilt. Vidare framgår av 20 § att det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges för bolagets styrelseledamöter och för övriga anställda var för sig. I Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 4 anges att med räkenskapsårets löner och andra ersättningar avses vad som har kommit de anställda till godo i form av lön, arvode, provision, semesterersättning osv. Beloppsuppgifterna skall avspegla det arbete som utförts under räkenskapsåret. Enligt RN:s uppfattning följer härav klart att skattefria kostnadsersättningar inte skall ingå i de belopp som redovisas i tilläggsupplysningarna.

Orkesterbolaget har under de aktuella räkenskapsåren enbart utbetalat kostnadsersättningar, vilka utgått till de fem orkestermedlemmarna. Bolagets tilläggsupplysningar beträffande löner och andra ersättningar har därmed för samtliga räkenskapsår varit kraftigt missvisande genom att de felaktigt har angett att löner och andra ersättningar har utgått med ett för bolaget betydande belopp. Dessutom har det i tilläggsupplysningarna felaktigt angetts att hela ersättningen har varit hänförlig till bolagets ende styrelseledamot. A-son borde redan räkenskapsåret 1998 ha påtalat dessa felaktigheter och verkat för att bolaget vidtog rättelse.

### ***A-sons revisionsinsatser i produktionsbolaget räkenskapsåren 1997/98–1999***

Redovisning av erhållna lönebidrag räkenskapsåren 1997/98–1999

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2000 i 5 kap. 18 och 19 §§ årsredovisningslagen.

Av produktionsbolagets årsredovisningar för räkenskapsåren 1997/98 och 1999 framgår att bolaget har haft övriga intäkter om ca 207 000 kr respektive 173 000 kr. I revisionsdokumentationen avseende räkenskapsåret 1997/98 har A-son antecknat att beloppet avser lönebidrag samt noterat att "Bolaget har inga anställda och beloppet borde ha hamnat i [orkesterbolaget]?". På fråga från RN har A-son uppgett att han vid revisionen konstaterade att lönebidrag hade sökts av fel bolag men att ersättningarna hade använts för att täcka rese- och traktamentskostnader i orkesterbolaget.

A-son har vidare anfört att bankens inbetalningsavier utgjorde underlag för hans bedömning av erhållna lönebidrag. Han har inte varit inblandad i bolagets ansökan om lönebidrag och har inte heller haft tillgång till myndighetens beslut. I hans "planering ingick inte heller att utföra någon fördjupad granskning av posten". Han konstaterade att intäkter av lönebidrag förelåg och han kontrollerade att intäkterna var redovisade i sin helhet. Att ansökan hade gjorts av fel bolag ansåg han inte hade någon större betydelse eftersom intäkterna använts för avsett ändamål.

RN gör följande bedömning.

Produktionsbolaget har under räkenskapsåren 1997/98 och 1999 erhållit för bolaget betydande belopp i form av lönebidrag. A-son har i sin dokumentation särskilt noterat att bolaget saknade anställda och att bidraget borde ha avsett orkesterbolaget. Enligt RN:s uppfattning måste det ha varit uppenbart för A-son att dessa intäkter hade erhållits på felaktiga grunder, varför han inte borde ha godtagit posten. Med hänsyn till beloppens storlek utgjorde även dessa omständigheter skäl för A-son att inte tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för de aktuella räkenskapsåren.

Redovisad kassabehållning räkenskapsåret 1999

Enligt årsredovisningen för räkenskapsåret 1999 hade produktionsbolaget per balansdagen en kassa om ca 205 000 kr. Bolagets balansomslutning uppgick till ca 669 000 kr. I A-sons dokumentation finns en notering om att kontantkassan var mycket hög och att stor osäkerhet och risk fick anses föreligga i posten. I samråd med bolaget och redovisningsbyrån har han dock godkänt posten under förutsättning att den "utreds och/eller regleras under nästkommande räkenskapsår".

A-son har i yttranden till RN anfört följande. Bolaget hade nu kommit in i det tidsskede då allt var kaotiskt efter trafikolyckan. Vid uppföljning av kassabehållningen i samband med revisionens färdigställande i juni visade kassan en negativ behållning. Slutligen gjordes bedömningen att kassabehållningen vid årsskiftet torde ha funnits och att den i juni negativa kassabehållningen torde ha berott på att man tillfört medel från en försäkringsersättning som utbetalats till handelsbolaget utan att vederbörlig dokumentation upprättats för de från handelsbolaget överförda medlen.

RN gör följande bedömning.

Bolagets redovisade kassa var en väsentlig post att granska. A-son har i sin dokumentation konstaterat att posten var mycket osäker, men att den kunde godkännas om den utreddes eller reglerades under det nästkommande räkenskapsåret. Enligt RN:s uppfattning var det oacceptabelt att på denna grund godta bolagets redovisning av kassabehållningen. Vad A-son tillagt i yttranden till RN om att han bland annat gjorde bedömningen att kassabehållningen "torde ha funnits" medför inte annan bedömning. Eftersom värdet av posten inte på ett tillfredsställande

sätt kunde verifieras har även denna omständighet utgjort ett skäl för A-son att, vad gäller räkenskapsåret 1999, inte tillstyrka fastställande av produktionsbolagets resultat- och balansräkning.

#### *A-sons revisionsdokumentation*

Enligt 10–14 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 1997:1), vilka gällde vid tidpunkten för dessa revisioner, skall en revisor dokumentera sina granskningsinsatser.<sup>2</sup> Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Av dokumentationen skall bland annat framgå de bedömningar och den planering som har legat till grund för granskningen samt revisorns granskningsåtgärder, iakttagelser och slutsatser.

Vid genomgång av A-sons dokumentation har RN i huvudsak gjort följande iakttagelser. För samtliga räkenskapsår finns bolagens årsredovisningar och revisionsberättelser samt ett dokument benämnt revisionsplan. Dessutom finns, för fyra av fem granskade räkenskapsår, kopior på visst räkenskapsmaterial i form av kontoutdrag från banken, skattekontoutdrag, några bokslutsbilagor och fakturakopior. Revisionsplanen innehåller uppgifter om bolaget, ”revisionsnoteringar” med risk- och väsentlighetsanalys, noteringar om vad som bokförts på respektive balanskonto samt några sammanfattande kommentarer till bolagets resultat och ställning. Av A-sons kommentarer framgår att redovisningen i vissa delar har varit bristfällig och att vissa tillgångars värde bedömts vara osäkert. Av dokumentationen kan emellertid inte utläsas på vilket sätt granskningen har genomförts eller vilken omfattning den har haft. Därmed framgår inte vilken grund A-son har haft för sina ställningstaganden. För att kunna bilda sig en uppfattning om den granskning som utförts har RN därför tvingats anmoda A-son att redogöra för sin granskning. Sammantaget finner RN att A-sons dokumentation av revisionerna i såväl orkesterbolaget som produktionsbolaget är bristfällig.

#### *Sammanfattning*

I ärendet har framkommit att det i orkesterbolaget och produktionsbolaget förelåg stora brister i fråga om kontanthandlingen, redovisningen och den interna kontrollen. Dessa brister omöjliggjorde en tillförlitlig granskning av bolagens intäktsredovisning, varför A-son inte på ett tillfredsställande sätt har kunnat verifiera bolagens redovisade intäkter. Till följd härav har han inte beträffande något av de aktuella räkenskapsåren haft underlag för att i sina revisionsberättelser tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Även i fråga om enskilda poster, såsom kundfordringar och kassabehållning, har stor osäkerhet rått. A-son har således också av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare borde A-son ha påtalat att orkesterbolagets tilläggsupplysningar beträffande löner och ersättningar var kraftigt missvisande. Dessutom har framkommit att produktionsbolaget på felaktiga grunder erhållit betydande belopp i form av lönebidrag och att A-son, även av detta skäl, inte borde ha tillstyrkt fastställande av produktionsbolagets resultat- och balansräkningar. Slutligen har RN funnit att A-sons dokumentation av revisionerna i såväl orkesterbolaget som produktionsbolaget är bristfällig.

#### **Dnr 2004-685**

---

<sup>2</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 revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

## *Anmälan m.m.*

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

Under den i ärendet aktuella tiden utövade A-son revisionsverksamhet i det av honom ägda Y AB. År 1989 valdes han till revisor i ett aktiebolag vars verksamhet bestod i fastighetsförvaltning (nedan förvaltningsbolaget). Uppdraget som ordinarie revisor i förvaltningsbolaget innehades fram till den 22 januari 1997, då A-son valdes till revisorssuppleant. Den 11 juni 2001 valdes A-son åter till ordinarie revisor och kvarstod som sådan till den 6 oktober 2003.<sup>3</sup>

Förvaltningsbolagets grundare ägde samtliga aktier och utgjorde dess styrelse fram till sin död år 1991. Förvaltningsbolaget förvaltade ett fastighetsbestånd som ägdes av grundaren. Efter grundarens frånfälle ärvde dennes hustru (nedan kallad NN) aktierna i förvaltningsbolaget samt fastigheterna. Under år 1998 registrerade hon en enskild firma i vilken intäkter och kostnader för fastigheterna redovisades. Förvaltningen av fastigheterna sköttes även fortsättningsvis av förvaltningsbolaget. Förvaltningsbolaget, som inte hade några andra uppdragsgivare än den enskilda näringsverksamheten, fakturerade månatligen denna ca 150 000 kr för sina tjänster. Den personal som skötte fastighetsförvaltningen – en kontorist, som bland annat skötte bolagets bokföring, och två fastighetsskötare – var anställd i förvaltningsbolaget. Enligt en resultatrapport för den enskilda näringsverksamheten för räkenskapsåret 2002 uppgick hyresintäkterna till ca 10,3 mnkr. Fastigheternas taxeringsvärde uppgick samma år till ca 29,6 mnkr.

Under tiden den 7 januari 1992–22 maj 2002 var A-son, tillsammans med en advokat, förordnad boutredningsman i dödsboet efter förvaltningsbolagets grundare. Av protokoll förda vid förvaltningsbolagets ordinarie bolagsstämmor åren 1994–1998 framgår att A-son har deltagit i egenskap av företrädare för dödsboet.

Till anmälan har fogats ett antal protokoll förda vid ”arbetsmöten” i den enskilda näringsverksamheten. Samtliga protokoll, som avser tiden den 26 augusti 2002–20 maj 2003, är förda av A-son. Vid mötena deltog A-son och de tre personer som var anställda i förvaltningsbolaget. Av protokollen kan utläsas att samtliga möten har letts av A-son, att han har haft egna nycklar till den enskilda näringsverksamhetens lokaler och att han däri har haft ett eget kontorsrum. Vid arbetsmötena har skötseln av den enskilda näringsverksamheten behandlats mycket ingående. Av protokollen framgår att man på detaljnivå dryftat exempelvis inventarieinköp, hyresgästers till- respektive frånträde, försäkringar, semestervikarier m.m. Beträffande A-sons engagemang i den enskilda näringsverksamheten kan vidare nämnas att NN den 14 augusti 2002 särskilt befullmäktigat A-son att för den enskilda näringsverksamhetens räkning ingå avtal med en större hyresgäst om förtida uppsägning av hyresavtal. I en organisationsplan från maj 2003, som A-son upprättat tillsammans med NN, konstateras att A-son på grund av sitt breda engagemang i verksamheten inte kan ha kvar uppdraget som revisor i bolaget.

RN har förelagt A-son att inkomma med kopior av samtliga fakturor denne tillställt fastighetsförvaltningen och den enskilda näringsverksamheten avseende allt arbete som utförts under perioden den 1 januari 1998–31 oktober 2003. Av ingivna fakturor framgår att faktureringen till fastighetsförvaltningen, exklusive mervärdesskatt, under denna tid uppgår till knappt 900 000 kr eller ca 150 000 kr per år. I samtliga fakturor anges att de avser ”[n]edlagda

---

<sup>3</sup> RN vill redan här påpeka att revisorssuppleant i de frågor som är föremål för RN:s bedömning är att jämställa med vald revisor. RN har tidigare uttalat att en revisorssuppleants uppdrag är att ersätta den valde revisorn vid dennes eventuella frånträde. Revisorssuppleanten måste därför på samma sätt som den valde revisorn iakttä bland annat revisorslagens krav på oberoende, se RN:s beslut den 16 juni 1997 i dnr 1996-515, D 25/97 i RN:s praxissamling. Jämför även 10 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL), vari föreskrivs att det som i ABL sägs om revisor i tillämpliga delar även skall gälla revisorssuppleant. För tiden före den 1 januari 1999 fanns motsvarande bestämmelse i 10 kap. 1 § tredje stycket ABL.

kostnader avseende konsultarvode” och såvitt framgår har något revisionsarvode inte fakturerats. Faktureringen till den enskilda näringsverksamheten uppgår till drygt 450 000 kr exklusive mervärdesskatt. I det senare beloppet ingår en faktura från maj 1999 om 142 000 kr som avser arvode för ”biträde vid förhandlingar och kontraktsskrivning” med en hyresgäst. Det totala konsultarvodet enligt ingivna fakturor uppgick under den ovan angivna tiden således till ca 1,35 mnkr exklusive mervärdesskatt. Det kan tilläggas att redovisat arvode för ”revision och tillhörande rådgivning” i förvaltningsbolaget 2001 och 2002 uppgick till 9 600 kr respektive 8 500 kr.

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

A-son har i yttranden till RN i huvudsak uppgett följande.

Det är riktigt att han har varit privat rådgivare åt NN och att han tillsammans med en advokat har varit boutredningsman i dödsboet efter förvaltningsbolagets grundare. Han har däremot inte varit företagsledare i förvaltningsbolaget, men han har haft den positionen i den enskilda näringsverksamheten. Det är vidare korrekt att han har haft ett eget kontorsrum i den enskilda näringsverksamhetens lokaler och att han har haft egna nycklar dit.

Beträffande uppdraget som boutredningsman har A-son bland annat anfört följande. Dödsboets årsredovisningar inlämnades årsvis till tingsrätten av den andre boutredningsmannen. Boutredningsmannauppdraget innebar inte något handhavande av verksamheten i aktiebolaget. Han ansåg inte att hans oberoende som revisor påverkades i så hög grad av uppdraget som boutredningsman att han borde frånträda det uppdraget. Han har uppgett att han inte hade haft något uppdrag av detta slag tidigare varför han ”saknade erfarenhet vid denna bedömning”. Av praktiska skäl företrädde han dödsboet vid de ordinarie bolagsstämmorna. Dödsbodelägarna ”ägde aktiebolaget, men kunde av juridiska skäl ej representera aktierna”.

Beträffande A-sons fakturering till förvaltningsbolaget respektive den enskilda näringsverksamheten har han uppgett att all fakturering från början ställdes till förvaltningsbolaget, som ursprungligen även skötte förvaltningen av två handelsbolag. Förvaltningsbolagets samtliga kostnader fördelades därefter genom fakturering mot respektive fastighet. Kvarstående principer från denna tid har medfört den höga faktureringen till förvaltningsbolaget, som genom sin månadsfakturering med fasta arvoden erhållit ersättning från den enskilda näringsverksamheten.

Mot bakgrund av de konsultarvoden A-son fakturerat såväl den enskilda näringsverksamheten som fastighetsförvaltningen har RN förelagt A-son att utförligt redogöra för vilka tjänster han lämnat under åren 1998–2003. Han har uppgett följande. Förvaltningsbolagets verksamhet var under denna tid enkel och hans engagemang har inte varit påfallande stort. Hans engagemang var dock större i den enskilda näringsverksamheten. Grundbokföringen i förvaltningsbolaget och i den enskilda näringsverksamheten sköttes av en anställd i förvaltningsbolaget. Anställda på A-sons revisionsbyrå har tillhandahållit bokföringstjänster genom att sköta bokslutsarbetet inklusive upprättande av årsredovisning och deklarationer.

RN har anmodat A-son att redogöra för hur han vid sin oberoendeanalys har beaktat att han i betydande omfattning tillhandahållit konsulttjänster vid sidan av revisionen. Han har även ombetts kommentera det förhållandet att det under år 2003 fakturerade beloppet om ca 280 000 kr uppgår till ca tio procent av omsättningen i A-sons revisionsbyrå. A-son har anfört att förvaltningsbolaget inte var i behov av fristående rådgivning i större omfattning utan att det var den enskilda näringsverksamheten som var i stort behov av sådan rådgivning. Hans företag var inte beroende av intäkten, det visar det faktum att han i ett brev i juni 2003 helt avsäger sig uppdraget utan att lämna någon öppning att återta det.

RN har även inhämtat A-sons revisionsdokumentation avseende räkenskapsåret 2002. I en blankett för oberoendeanalys har A-son noterat att han är konsult till den enskilda



näringsverksamheten, som är närstående förvaltningsbolaget men att all bokföring/bokslut skötts självständigt av andra personer. I fråga om fristående rådgivning har A-son kryssat i en ruta för att han ”eller annan medarbetare” har tillhandahållit rådgivning som mer än obetydligt kan omfattas av revisorns granskning. I ett utrymme för ”Planerade/vidtagna åtgärder för att säkerställa opartiskhet och självständighet” har han angett ”Begränsad omfattning” och ”Ekonomisk rådgivning till [enskilda näringsverksamheten] som är [förvaltningsbolagets] uppdragsgivare”. A-sons slutsats var att uppdraget kunde fullföljas utan ytterligare åtgärder.

*RN:s bedömning*

### **Allmänt**

I ärendet har framkommit att A-son har varit boutredningsman i dödsboet efter grundaren till förvaltningsbolaget och att han har haft ett brett engagemang i den verksamhet som bedrivits i den enskilda näringsverksamheten och i förvaltningsbolaget. Det kan mot denna bakgrund ifrågasättas om A-son har bedrivit otillåten s.k. sidoverksamhet, se avsnitt 3.3.2 nedan. Det kan även ifrågasättas om han äventyrat sitt oberoende som revisor i förvaltningsbolaget, se avsnitt 3.3.3 nedan.

### **Har A-son bedrivit förtroenderubbande sidoverksamhet?**

Av 25 § första stycket 1 revisorslagen (2001:883) framgår att en revisor inte får utöva annan verksamhet än revisionsverksamhet eller verksamhet som har ett naturligt samband därmed om utövandet är av sådan art eller omfattning att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Beträffande tiden före den 1 januari 2002 fanns i huvudsak motsvarande bestämmelse i 15 § lagen (1995:528) om revisorer.

Enligt förarbetena till 25 § i 2001 års revisorslag får revisorn inte utöva sådan sidoverksamhet som går ut över eller kommer i konflikt med revisionsuppdragen. För att en viss verksamhet skall anses förtroenderubbande skall det normalt kunna förutses att den leder till att revisorn mer eller mindre regelmässigt hamnar i situationer där han eller hon måste avsäga sig pågående uppdrag.<sup>4</sup>

En revisor som utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag har vidare att beakta att det i 10 § i 2001 års revisorslag föreskrivs att ingen annan verksamhet får utövas i bolaget än sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. I 16 § i 1995 års lag föreskrevs att en revisor får driva revisionsverksamhet i aktiebolag som inte utövar annan verksamhet än sådan som är förenlig med en revisors yrkesutövning.

I ärendet har framkommit att A-son under tiden januari 1992–maj 2002 varit förordnad boutredningsman i dödsboet efter förvaltningsbolagets grundare och att A-son under en lång tid innehaft positionen som företagsledare för den enskilda näringsverksamheten.

Vad först gäller A-sons uppdrag som boutredningsman gör RN följande bedömning. Av 19 kap. ärvdabalken framgår att den som förordnas till boutredningsman för ett dödsbo övertar hela förvaltningen av kvarlåtenskapen samt företräder dödsboet mot tredje man och har att vidta alla för boets utredning erforderliga åtgärder. Enligt RN:s mening måste de uppgifter som ingår i uppdraget som boutredningsman anses sakna naturligt samband med revisionsverksamhet i enlighet med 25 § i 2001 års revisorslag. Det aktuella boutredningsmannaupdraget har inneburit att A-son har förvaltat ett dödsbo med tillgångar av stort värde och med en omfattande närings-

---

<sup>4</sup> Prop. 2000/01:146, sid 107.

verksamhet. Med hänsyn till verksamhetens art och omfattning finner RN att den har rubbat förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet.

Vad härefter gäller A-sons engagemang i den enskilda näringsverksamheten gör RN följande bedömning. I förarbetena till 2001 års revisorslag framgår att sidoverksamhet i form av omfattande affärsverksamhet regelmässigt föranleder hot mot revisorns oberoende.<sup>5</sup> I RN:s utredning har framkommit att A-son har haft ett mycket långtgående engagemang i den enskilda näringsverksamheten och att den har haft en betydande omfattning. Av de protokoll som A-son fört vid arbetsmöten i nämnda verksamhet kan utläsas att han har varit starkt involverad i driften av företaget och att han därvid har fullgjort uppgifter som, med beaktande av 25 § i 2001 års revisorslag, saknar ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Som redogjorts för ovan har A-son själv medgett att han har haft positionen som företagsledare i den enskilda näringsverksamheten. RN finner att även detta A-sons uppdrag har rubbat förtroendet för hans opartiskhet och självständighet.

RN finner vidare att de verksamheter som A-son bedrivit, som boutredningsman respektive som företagsledare för den enskilda näringsverksamheten, i strid med 10 § i 2001 års revisorslag har utövats i det aktiebolag i vilket A-son bedrev sin revisionsverksamhet under den aktuella tiden.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son genom sitt uppdrag som boutredningsman och som företagsledare för den enskilda näringsverksamheten i strid med 25 § första stycket 1 i 2001 års revisorslag har bedrivit verksamhet som kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor. Vidare har A-son i strid med 10 § i samma lag utövat de aktuella verksamheterna i det aktiebolag i vilket han bedrev sin revisionsverksamhet. På samma sätt anser RN att A-son har brutit mot 15 och 16 §§ i 1995 års revisorslag.<sup>6</sup>

### ***Har A-son äventyrat sitt oberoende som revisor i uppdraget för förvaltningsbolaget?***

Enligt 21 § första stycket i 2001 års revisorslag är en revisor skyldig att för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § första stycket 2 skall en revisor som regel avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avstå från uppdraget, om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Av 14 § andra stycket i 1995 års lag framgick att en revisor skall noggrant iakttä gällande jävsbestämmelser och, om det i annat fall finns någon omständighet som kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet, avböja eller avsäga sig uppdraget.

A-sons uppdrag som boutredningsman i dödsboet efter grundaren till förvaltningsbolaget innebar att han hade att förvalta bland annat aktierna i förvaltningsbolaget samtidigt som han var förvaltningsbolagets revisor/revisorssuppleant. Vid de ordinarie bolagsstämmor i förvaltningsbolaget som ägde rum under åren 1994–1998 företrädde A-son, i egenskap av boutredningsman, dödsboet som ägde aktierna i detta bolag. Såsom företrädare för dödsboet har A-son haft att särskilt tillvarata dödsbodelägarnas intresse – i detta fall aktieägarintresset. Även i tiden härefter har A-son lämnat NN ett mycket långtgående biträde vid hennes utövande av ägarfunktionen. Enligt RN:s uppfattning har dessa omständigheter varit av sådan art att

---

<sup>5</sup> Anf. prop. sid 107.

<sup>6</sup> Det kan noteras att det i författningskommentaren till 25 § i 2001 års lag anges att bestämmelsen är avsedd att vara något mer liberal än ditillsvarande regler, dvs. 15 § i 1995 års lag, se anf. prop. sid 107.

förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet i uppdraget för förvaltningsbolaget kunnat rubbas. Enligt 10 kap. 16 § första stycket 1 ABL föreskrivs att den som äger aktier i ett aktieföretag inte får utses till revisor i det aktieföretaget. Grunden för den bestämmelsen är att revisorn annars skulle riskera att ta ovidkommande hänsyn vid sin revision. Lagstiftaren har ansett att ett sådant hot mot en revisors oberoende är så allvarligt att det funnits anledning att införa ett direkt förbud mot val av en sådan revisor. Även om A-son inte har varit ägare av förvaltningsbolagets aktier, och således inte har brutit mot denna jävsbestämmelse i ABL, har han genom sin roll som företrädare för NN befunnit sig i en position som liknar den faktiska ägarens. Mot bakgrund härav anser RN att det finns anledning att se särskilt allvarligt på det hot mot A-sons oberoende som uppkommit genom uppdraget som boutredningsman och genom det övriga biträde som A-son i olika avseenden lämnat NN.

Vad gäller det förhållande att A-son innehaft positionen som företagsledare i NN:s enskilda näringsverksamhet gör RN följande bedömning. Förvaltningsbolagets verksamhet bestod enbart i att förvalta det fastighetsbestånd som ägdes av NN. Den enskilda näringsverksamheten var således förvaltningsbolagets enda kund. Så har t.ex. A-son i sin revisionsdokumentation noterat att förvaltningsbolaget var helt beroende av den ekonomiska utvecklingen i den enskilda näringsverksamheten. A-son har i yttranden till RN uppgett att han har varit NN:s privatekonomiska rådgivare och att han hade en position som företagsledare i den enskilda näringsverksamheten. Vidare har A-son vid omfattande förhandlingar med en hyresgäst varit befullmäktigat ombud för NN. Det kan i sammanhanget noteras att A-son själv, i en organisationsplan från maj 2003, hänvisat till sitt ”breda engagemang” i verksamheten som skäl för att inte längre kvarstå som revisor. RN finner att även det förhållande att A-son innehaft positionen som företagsledare i en verksamhet som varit en absolut förutsättning för förvaltningsbolagets verksamhet har rubbat förtroendet för hans opartiskhet och självständighet.

Sammantaget har A-son under lång tid och på ett anmärkningsvärt sätt äventyrat sitt oberoende som revisor. Det har inte framkommit att det i något fall har förelegat några sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet.

### *Sammanfattning*

Ett grundläggande krav för att en revisor skall kunna fullgöra sina yrkesplikter i enlighet med lag och god sed är att revisorn är oberoende i förhållande till sina revisionsklienter och även i övrigt i förhållande till dem i vars intresse revisionen utförs. I ärendet har framkommit att A-son i betydande omfattning har bedrivit sidoverksamhet som kunnat rubba förtroendet för hans opartiskhet och självständighet som revisor. Dessutom har den aktuella verksamheten i strid med gällande regler bedrivits i A-sons revisionsbyrå. I förevarande fall finner RN det särskilt allvarligt att A-son genom denna sidoverksamhet – i uppdraget som boutredningsman, som biträde åt NN och som företagsledare i den enskilda näringsverksamheten – under lång tid och på ett anmärkningsvärt sätt har äventyrat sitt oberoende som revisor i förvaltningsbolaget.

### **Sammantagen bedömning och bestämning av disciplinär åtgärd**

RN har i det första ärendet funnit att A-sons revisionsarbete i uppdraget som revisor i orkesterbolaget och produktionsbolaget har uppvisat betydande brister. I det andra ärendet har framkommit att A-son i flera väsentliga avseenden har brutit mot oberoenderegler i revisorslagstiftningen. Sammantaget finner RN att A-son i flera avseenden och på ett mycket allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendena är av så allvarligt slag att omständigheterna

måste anses som synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

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.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist samt universitetslektorn Catarina af Sandeberg. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Niklas Valentin som föredragit ärendena.