

LR: dom 2006-05-22, mål nr 25940-05

KamR: beslut att ej meddela PT, 2007-03-15, mål nr 3953-06

## **D 41/05**

### **Inledning**

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundets SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har av SRS underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av SRS kvalitetsnämnd. Även kvalitetskontrollstyrelsen har, vid ett möte i mars 2005, bedömt att A-son i huvudsak inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsd. Underrättelse till RN har av SRS gjorts enligt ett avtal mellan RN samt FAR och SRS, daterat den 8 november 2003. Underrättelsen har föranlett RN att öppna förevarande disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som konstaterades vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och de räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är redovisningsbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004) och ekiperingsbolaget (räkenskapsåret 2003). Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag, nämligen verkstadsbolaget (räkenskapsåret 2003), förvaltningsbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004), fastighetsbolaget (räkenskapsåret den 1 september 2003–31 augusti 2004) och revisionsbolaget (räkenskapsåret den 1 juli 2003–30 juni 2004). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet initierades, nio aktiva revisionsuppdrag. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrå). Utöver A-son är en deltidsanställd redovisningskonsult verksam i revisionsbyrå.

### **Oberoende**

Kvalitetskontrollanten har antecknat att A-son var vald som revisorssuppleant i ett aktiebolag samtidigt som hon handhade bolagets redovisning. A-son har uppgett att det var hon själv som tog upp denna fråga vid kontrollen. A-son biträder enligt egen uppgift med bokslut och årsredovisning och en anställd på hennes revisionsbyrå handhar klientens grundbokföring. A-son har anfört att hon aldrig har undertecknat någon revisionsberättelse och inte heller deltagit i revisionsarbetet. A-son har uppgett att hon i februari 2005 har avgått som revisorssuppleant i det aktuella bolaget. Hon har tillagt att hon tidigare har varit vald som revisorssuppleant i ytterligare bolag, vilka hon har biträtt med redovisningen men att hon efter kvalitetskontrollen har avgått även från dessa revisionsuppdrag.

A-son har i sin företagsbeskrivning beträffande redovisningsbolaget antecknat att B-son är styrelsesuppleant i bolaget. Av uppgifter som RN har inhämtat från Bolagsverket framgår att godkände revisorn B-son är styrelsesuppleant också i A-sons revisionsbyrå. Som kommentar till denna information har A-son ändrat sin inledningsvis antecknade uppgift och i stället anfört att B-son är revisorssuppleant såväl i redovisningsbolaget som i hennes revisionsbyrå. Enligt Bolagsverket är han dock styrelsesuppleant i båda dessa bolag. På RN:s fråga om vilka överväganden om sitt oberoende som A-son har gjort som vald revisor i redovisningsbolaget har hon

hävdad att hon endast har tänkt på att det inte har funnits något egenintressehot eller annat oberoendehot.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 aktiebolagslagen (1975:1385) följer bl.a. att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning, omfattas av begreppet. Vidare framgår av 10 kap. 16 § första stycket 4 nämnda lag att den inte får vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver. Enligt 10 kap. 2 § aktiebolagslagen skall vad som i denna lag sägs om revisor i tillämpliga delar även gälla suppleant. Som framgår av A-sons yttrande har hon lämnat redovisningsbiträde åt ett bolag i vilket hon har varit vald som revisorssuppleant. Hon har även uppgett att den vid revisionsbyrån verksamme redovisningskonsulten har upprättat grundbokföring åt detta bolag. RN konstaterar att A-son har brutit mot flera jävsregler i aktiebolagslagen. Det faktum att hon aldrig har undertecknat någon revisionsberättelse och inte heller har deltagit i revisionsarbetet förändrar inte denna bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) 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 särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. RN finner att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att hon har innehaft revisionsuppdrag i ett bolag vars styrelsesuppleant samtidigt varit styrelsesuppleant i A-sons revisionsbyrå. Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hennes opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

## **A-sons revisionsarbete**

### *Omständigheter som har framkommit vid SRS kvalitetskontroll*

Nedan redovisas för två av bolagen de iakttagelser som har gjorts av SRS kvalitetskontrollant samt A-sons kommentarer till dessa iakttagelser. Härutöver redovisas i avsnitt 3.2 för samtliga bolag RN:s iakttagelser vid genomgång av A-sons dokumentation samt A-sons svar på RN:s frågor och hennes kommentarer till RN:s promemoria.

Som framgått ovan har SRS kvalitetskontroll omfattat två av A-sons revisionsuppdrag, **redovisningsbolaget** och **ekiperingsbolaget**. Kontrollanten har noterat att analysmodellen inte har använts för prövning av revisorns oberoende och att riskanalys och planering är bristfällig. Dokumentationen består av manuella checklistor med samma utformning oavsett bolag och räkenskapsår. Av listorna kan inte utläsas hur revisionen har genomförts då verifiering och anteckningar om utförda granskningsåtgärder saknas. Revisionen genomförs huvudsakligen genom att bolagens årsredovisningar granskas. Hur kontroll har skett av balansräkningens poster framgår exempelvis inte. De checklistor som A-son använder innefattar, enligt kontrollanten, endast i mycket begränsad omfattning frågor som tar sikte på att granska styrelsens och VD:s förvaltning av respektive bolag. Kontrollanten konstaterar sammanfattningsvis att A-sons revi-

sionsdokumentation är så bristfällig att det svårligen går att förstå vilka revisionsinsatser som har utförts.

A-son har uppgett att hon vid en kvalitetskontroll som SRS genomförde år 2000 hade informerats om att hon i huvudsak uppfyllde de krav som gäller för god revisionsred och god revisorsred. Hon har till RN insänt en rapport upprättad efter denna kontroll. Av rapporten framgår bl.a. att A-sons revisionsdokumentation i viss mån var mycket "spartansk".

RN har vid sin genomgång av A-sons dokumentation avseende redovisningsbolaget och ekiperingsbolaget kunnat konstatera samtliga de brister som kvalitetskontrollanten har funnit och gör samma bedömning som denne. Härutöver redovisas nedan ytterligare några av RN:s iakttagelser.

#### *Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll*

#### **Dokumentation**

RN har begärt att få ta del av all A-sons revisionsdokumentation för här aktuella revisionsuppdrag. Den dokumentation som har sänts in till RN består, utöver årsredovisning och revisionsberättelse, av bokslutshandlingar, övriga räkenskaphandlingar samt kortfattade anteckningar på checklistor. I det material som har tillställts RN finns i flertalet fall inget som verifierar att A-son har utfört några egentliga granskningsinsatser av väsentliga balans- och resultatposter. Inte heller framgår att hon har granskat de här aktuella bolagens hantering av skatter och avgifter eller utfört någon övrig förvaltningsrevision. Eftersom det således inte finns någon dokumentation som visar eventuella revisionsåtgärder har A-son av RN förelagts att för vart och ett av de här aktuella revisionsuppdragen beskriva samtliga revisionsåtgärder, dvs. dels eventuella kontroller av varje enskild resultat- och balanspost, dels eventuella förvaltningsrevisionella åtgärder.

A-son har medgett att hennes revisionsdokumentation kunde ha varit mera utförlig. Hon har anfört att "arbetspapper är avprickade" men att underlagen för beräkningar saknas. Hon har tillagt att hon har granskat väsentliga balans- och resultatposter men att hennes underlag har makulerats efter att posterna befunnits vara OK och att hon därefter har gjort "avprickning" på respektive årsredovisning. A-son har hävdats att hon har granskat samtliga balansposter. Vad gäller posten varulager säger hon sig ha kontrollerat in- och utgående lager samt försäljningar. Hon har inte närmare beskrivit hur hon har kontrollerat försäljningar. A-son har vidare anfört att hon bl.a. har kontrollerat bruttovinster. Hon har slutligen uppgett att hon alltid har granskat eventuella företagsinteckningar. A-son har inte verifierat några av sina uppgifter med någon kompletterande dokumentation.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall enligt god revisionsred planera sitt revisionsarbete så att revisionen utförs på ett effektivt sätt. Vidare skall en kvalificerad revisor dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s genomgång av A-sons dokumentation visar inte att hon planerat sina revisioner varav följer att hon inte har verifierat att hon i sin verksamhet, i detta avseende, iakttar god revisionsred. Den dokumentation, huvudsakligen redovisningshandlingar, som A-son har tillställt RN kan i de här aktuella bolagen inte användas som underlag för en bedömning av hennes revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. A-son har hävdats att hon har utfört vissa kontroller. RN konstaterar att A-son inte har verifierat sina påståenden varför de har ett begränsat värde för bedömningen av de faktiska revisionsinsatserna. Sammanfattningsvis finner RN att A-son inte genom någon dokumentation eller på annat sätt har gjort sannolikt att hon har utfört någon förvaltningsrevision eller någon godtagbar revision av väsentliga resultat- och balansposter.

RN övergår nu till frågan om det har förelegat ytterligare allvarliga brister i A-sons revisionsarbete.

### ***Revisorspåteckningar***

I det material som har tillställts RN finns beträffande **redovisningsbolaget, förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget** (dotterbolag till förvaltningsbolaget) årsredovisningar på vilka A-son har gjort revisorspåteckningar.<sup>1</sup> Någon underskrift av respektive styrelse finns inte på dessa dokument. A-son har avseende samtliga aktuella bolag hänvisat till att det också finns årsredovisningar med styrelsernas underskrifter.

A-son har i sin revisionsberättelse för **verkstadsbolaget** hänvisat till aktiebolagslagens regler om tvångslikvidation eftersom registrerat aktiekapital var förbrukat. Att denna upplysning har lämnats framgår inte av A-sons revisorspåteckning. A-son har hävdats att hon alltid gjort hänvisning om tvångslikvidation endast i revisionsberättelsen och att hon ”anser att detta borde räcka”. Hon har antecknat att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Av dokumentationen kan inte utläsas att hon har verkat för att ett sådant dokument upprättades.

RN gör följande bedömning.

A-son har påtecknat flera årsredovisningar innan styrelserna hade undertecknat dessa. Eftersom årsredovisningarna inte var undertecknade var de inte heller formellt avgivna. Genom att trots detta påteckna årsredovisningarna har A-son åsidosatt god revisionsred.

Om en revisionsberättelse innehåller en anmärkning eller upplysning följer av god revisionsred att detta skall framgå även av revisorspåteckningen på årsredovisningen. A-son har i revisionsberättelsen för **verkstadsbolaget** upplyst om att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat och hänvisat till aktiebolagslagens regler om tvångslikvidation. Denna upplysning borde ha framgått av revisorspåteckningen på årsredovisningen. RN konstaterar vidare att A-son noterat att någon kontrollbalansräkning inte hade upprättats. Såvitt framgår av dokumentationen har hon inte agerat för att ett sådant dokument togs fram. A-son skulle i första hand ha verkat för att verkstadsbolagets styrelse upprättade en kontrollbalansräkning. Om så inte skedde skulle hon

---

<sup>1</sup> Den 24 augusti 2004 för redovisningsbolaget och den 8 december 2004 för förvaltningsbolaget och fastighetsbolaget.

ha anmärkt på detta i sin revisionsberättelse. Genom att inte agera på detta sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### ***Materiella tillgångar***

Posten varulager redovisades i **ekiperingsbolaget** med 472 000 kr (94 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en bokslutsbilaga samt en uppställning som visar att redovisat lagervärde har beräknats utifrån försäljningspris med avdrag för marginaler. Inventeringslista som möjliggör priskontroll saknas. A-son har på ett dokument benämnt Genomförande av granskningen antecknat att hon hade påpekat att lagret var högt. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte närvarit vid någon inventering och inte heller på annat sätt kontrollerat posten varulager. A-son har anfört att hon godtog lagrets redovisade existens och värde per den 31 december 2003 bl.a. efter det att hon per telefon hade kontaktat ägarna och förhört sig angående inventeringen samt jämfört med föregående år. Hon säger sig vara övertygad om att lagret verkligen existerade eftersom det är ”mycket skötsamma personer” i bolaget. Däremot har hon påtalat att lagret måste reduceras vilket enligt A-son hade lett till utförsäljning av varor under efterföljande räkenskapsår. Hon har inte närvarit vid någon inventering för att förvissa sig om lagrets existens och värde per balansdagen den 31 december 2003. Hon har inte heller tidigare år närvarit vid någon inventering.

**Verkstadsbolaget** hade tagit upp maskiner och inventarier till 403 000 kr (78 procent av balansomslutningen). Av not framgår att detta var anskaffningsvärdet. Inga avskrivningar hade skett. A-son har på en checklista, efter en fråga om avskrivningar, antecknat: ”Finns inget utrymme.” A-son har uppgett att tillgångarna anskaffades i slutet av maj månad 2003 och att hon ansåg att anskaffningsvärdet var lågt. Hon har inte uppgett eller verifierat vilken grund hon hade för denna bedömning eller förklarat varför detta skulle vara skäl för att godta att avskrivningar underläts.

I **revisionsbolaget** redovisades kundfordringar med 585 000 kr (58 procent av balansomslutningen). A-sons enda dokumentation utgörs av en kundreskontra vars saldo uppgick till 123 000 kr. Resterande 472 000 kr utfakturerades den 26 juli 2004 enligt A-sons anteckningar. En stor del av de egentliga kundfordringarna var förfallna till betalning vilket inte har kommenterats av A-son. Att någon granskning har skett kan inte utläsas. A-son har anfört att hon har utfört kontroll mot fakturakopior samt även granskat fakturadatum och ålder. Hon har inte verifierat sina uppgifter med någon kompletterande dokumentation.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var den mest väsentliga balansposten i **ekiperingsbolaget** varför A-son vid sin revision har haft anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet. Vid granskning av ett varulager skall revisorn bland annat förvissa sig om att tillgången existerar. Att närvara vid en fysisk inventering är i de flesta fall en effektiv revisionsmetod, vilken revisorn bör utnyttja om inte alternativa åtgärder ger tillfredsställande underlag för bedömningen. A-son har uppgett att hon inte någon gång har närvarit vid någon lagerinventering i ekiperingsbolaget. Hon har inte heller visat att hon på annat sätt har kontrollerat bolagets rutiner för inventering. Att som A-son enbart per telefon informera sig om en inventering ger inte ett tillräckligt underlag för att fastställa existensen och värdet av ett varulager. RN konstaterar att A-son inte på ett godtagbart sätt har granskat posten varulager. Eftersom denna post var ekiperingsbolagets enda egentliga tillgång finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för att tillstyrka fastställande av

bolagets resultat- och balansräkning eller förslaget till vinstdisposition. Hon har därmed inte utfört sitt arbete enligt god revisions sed.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen skall en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. I **verkstadsbolaget** hade avskrivningar underlåtit på tillgångar som utgjorde merparten av bolagets balansomslutning. A-son har antecknat att utrymme saknades för nedskrivningar. RN konstaterar att verkstadsbolaget redovisade en förlust om 283 000 kr för år 2003 och att dess registrerade aktiekapital i sin helhet var förbrukat per balansdagen den 31 december 2003. A-son har godtagit att avskrivningar underläts. Genom att godta en redovisning av inventarier som stred mot årsredovisningslagen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

RN konstaterar vidare att A-son inte har visat eller ens gjort sannolikt att hon har haft underlag för att godta posten kundfordringar i **revisionsbolaget**. Såvitt framgår av hennes dokumentation har hon inte heller uppmärksammat att större delen av beloppet, eller 472 000 kr, borde ha rubricerats som upplupna intäkter. Eftersom det totala beloppet, oavsett rubricering, var väsentligt har A-son därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av revisionsbolagets resultat- och balansräkning samt förslag till vinstdisposition. Hon har således även i detta avseende åsidosatt god revisions sed.

### ***Finansiella tillgångar***

**Fastighetsbolaget** redovisade ränteintäkter på totalt 552 000 kr varav 500 000 kr avsåg ränteintäkter på ett koncernlån om 8,3 mnkr lämnat till moderbolaget, förvaltningsbolaget. Resterande redovisade intäkter uppgick således till 52 000 kr. De finansiella placeringarna uppgick till 4,5 mnkr, redovisade som långfristiga värdepappersinnehav, och 3,34 mnkr på ett penningmarknadskonto, redovisade under rubriken kassa och bank. Såvitt framgår av räkenskapshandlingarna uppgick ränteintäkter från det senare kontot till totalt 52 000 kr varav 30 000 kr var upplupet och avsåg perioden den 1 januari–31 augusti 2004. I A-sons dokumentation finns ett värdeintyg som avser fondinnehavet per balansdagen den 31 augusti 2004 med uppgift om fondernas namn, antal andelar, kurs och värde per balansdagen. Det finns i det material som har tillställts RN inga handlingar som visar eventuella utdelningar eller annan avkastning på de långfristiga värdepappersinnehaven, som bl.a. utgjordes av olika aktiefonder. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte heller efterfrågat sådana handlingar. A-son har av RN ombetts att tillställa RN handlingar som verifierar att det var korrekt att för år 2003/04 inte redovisa några finansiella intäkter från de långfristiga värdepappersinnehaven om 4,5 mnkr. Hon har endast hänvisat till ovan nämnda värdeintyg och till att hon liksom bolagets redovisningskonsult ansåg att det var korrekt att inte redovisa några finansiella intäkter från de långfristiga värdepappersinnehaven.

RN gör följande bedömning.

Det värdeintyg som A-son har hänvisat till avser endast värdet av innehavet per balansdagen den 31 augusti 2004. Intyget lämnar ingen information om de transaktioner som har skett under räkenskapsåret 2003/04. Såvitt framgår av A-sons svar har hon inte förstått denna viktiga begränsning i intyget och därmed inte heller efterfrågat det material som hade erfordrats för att kontrollera att fastighetsbolaget hade redovisat samtliga finansiella intäkter på ett korrekt sätt. Hur mycket bolagets resultat hade påverkats av ett fullständigt underlag är därmed inte utrett. A-son har genom sin underlåtenhet allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot dels jävsregler i aktiebolagslagen, dels revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. A-sons dokumentation är mycket bristfällig. Hon har inte visat eller ens gjort troligt att hon har planerat sitt revisionsarbete. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagen visar RN:s utredning att A-son antingen inte har utfört några egentliga revisionsåtgärder eller att den granskning hon påstår sig ha utfört inte kan ha gett henne tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma dessa posters existens och värde. I flera av uppdragen har hon underlåtit att agera trots att tvingande regler i årsredovisningslagen inte hade följts.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att hon i något av de sex av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision.

A-son har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon 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 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg, skattejuristen Kerstin Nyquist samt enhetschefen Bertil Sjöö. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.