

LR: dom 2002-05-24, mål nr 9072-02

KamR: dom 2003-09-08, mål nr 3966-2002 (ref)

RegR: beslut att ej meddela PT, 2003-10-20, mål nr 5134-2003

## **D 9/02**

Beslutet är grundat på två disciplinärenden, dnr 2000-742 och 2001-1406. Dessa behandlas inledningsvis separat. Därefter görs 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 Revisorsnämndens (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 samt om godkännande, auktorisation och registrering upphörde att gälla. Enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen respektive punkten 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 prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande två ärenden de äldre bestämmelserna.

A-son har 81 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i ett aktiebolag, Y AB (revisionsbyrån). A-son äger samtliga aktier i revisionsbyrån och är ende ordinarie styrelseledamot. Endast A-son är verksam i byrån.

### **Disciplinärende dnr 2000-742**

#### *Avdrag för privata levnadsomkostnader i revisionsbyrån*

Skattemyndigheten i X län som genomfört revision av revisionsbyrån taxeringsåren 1996-1998 har funnit att denna under flera år gjort skattemässiga avdrag för A-sons privata levnadsomkostnader (ränta på privata lån, försäkringar, prenumerationer och bilkostnader). Vidare har revisionsbyrån gjort avdrag för inköp av inventarier (mattor och en stereoanläggning) som inte återfunnits i revisionsbyråns lokaler. Slutligen har skattemyndigheten inte medgett skatteavdrag för vissa av revisionsbyråns representationskostnader på grund av bristfälliga underlag. Skattemyndigheten har beslutat att höja A-sons inkomst av tjänst med 66 tkr avseende taxeringsåret 1995, 84 tkr avseende taxeringsåret 1996 och med 182 tkr avseende taxeringsåret 1997. För samtliga år har A-son påförts skattetillegg. Revisionsbyrån har påförts arbetsgivaravgifter avseende oredovisade löner.

A-son har överklagat skattemyndighetens beslut såvitt avser avdrag som revisionsbyrån gjort för ovan nämnda inköp av inventarier och för representationskostnader.

RN gör följande bedömning.

En grundläggande förutsättning för att en revisor skall åtnjuta förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna är att revisorn som företrädare för sitt revisionsföretag följer

gällande bestämmelser. A-son har beträffande merparten av de utgifter som skattemyndigheten funnit felaktigt kostnadsförda i revisionsbyrån inte haft någon invändning mot skattemyndighetens bedömning. Som kvalificerad revisor måste A-son rimligen redan vid kostnadsföringen ha insett att dessa utgifter var hans privata levnadsomkostnader. Han har därmed mycket allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### *Förbjudet lån samt släktskapsjäv*

Av ett skuldebrev som insänts till RN framgår att revisionsbyrån 1993-01-24 lämnat ett lån om 270 tkr till ett aktiebolag, grönsaksbolaget. A-sons svåger (gift med A-sons syster) med familj var ägare till bolaget från dess registrering 1991-04-08 och fram till bolagets konkurs 1993-07-30. Svågern var ensam styrelseledamot i grönsaksbolaget. Av förvaltarberättelsen, daterad 1994-03-04, framgår att bolaget inte någon gång upprättat och till PRV ingivit årsredovisning. Som bolagets revisor anges A-son. Av förvaltarberättelsen kan även utläsas att revisionsbyrån inte skulle erhålla någon utdelning i konkursen. I revisionsbyråns årsredovisning avseende år 1993/94, daterad 1994-10-31, är liksom i årsredovisningen för året innan hela lånebeloppet om 270 tkr upptaget som en fordran på grönsaksbolaget. I revisionsbyråns årsredovisningar för åren 1994/95 och 1995/96 har nedskrivning av fordran skett med 200 tkr respektive 70 tkr.

A-son har uppgett att lånet från revisionsbyrån till grönsaksbolaget gavs eftersom han ville ”hjälpa” sin dåvarande svåger. Enligt A-son registrerades han som revisor i bolaget 1991-04-08 och begärde 1993-06-23 utträde. A-son hade, när revisionsbyrån i januari 1993 gav lånet till grönsaksbolaget, inte någon tanke på att han kvarstod som registrerad revisor i bolaget. A-son framhåller att han aldrig har utfört någon revision i bolaget och av denna anledning heller aldrig avgett någon revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Det är utrett att A-son under perioden 1991-04-08–1993-06-23 var vald revisor i grönsaksbolaget i vilket hans svåger var ensam styrelseledamot. Av 10 kap. 4 § första stycket punkterna 1 och 3 aktiebolagslagen (i dess lydelse åren 1991-1993) följer att den inte kan vara revisor som är besvägrad med styrelseledamot i rätt upp eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon. Aktiebolagslagens regler om släktskapsjäv har således överträtts av A-son. Att A-son, under sin tid som vald revisor i bolaget, inte utfört någon revision förändrar inte denna bedömning.

I 12 kap 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) stadgas förbud för ett bolag att lämna penninglån till vissa personer med nära anknytning till bolaget. Hit hör bl.a. personer som är besvägrade med en aktieägare eller styrelseledamot i bolaget och en juridisk person över vilket den besvägrade personen har ett bestämmande inflytande. Grönsaksbolaget tillhör sistnämnda kategori av ”den förbjudna kretsen”. I ärendet har framkommit att revisionsbyrån 1993-01-24 lånade grönsaksbolaget 270 tkr.

Aktiebolagslagen stadgar undantag från låneförbudet för speciella situationer, bl.a. för kommersiella lån. Kommersiella lån är tillåtna om 1) låntagaren driver rörelse, 2) lånet är avsett uteslutande för låntagarens rörelse och 3) lånet betingas av affärsmässiga skäl. Som exempel på affärsmässigt betingade lån nämns i förarbetena<sup>1</sup> lån som lämnas till leverantör för tryggande av råvaruförsörjning. I de exempel som anges i förarbetena skall lånet vara affärsmässigt betingat

---

<sup>1</sup> Proposition 1973:93 och proposition 1975:103.

inte endast för långgivaren utan även för låntagaren. Enligt den aktiebolagsrättsliga litteraturen<sup>2</sup> skall *affärsmässigheten avgöras i vart fall utifrån långgivarens perspektiv*. I det här aktuella fallet är det enligt RN:s mening uppenbart att det inte kan ha legat i revisionsbyråns affärsmässiga intresse att lämna lån till grönsaksbolaget. Därmed var inte det tredje kriteriet för undantag uppfyllt. Lånet från revisionsbyrån till grönsaksbolaget har således utgjort ett förbjudet lån. Som ägare och ensam styrelseledamot i revisionsbyrån bär A-son ansvaret för att aktiebolagslagens regler om låneförbud överträtts.

I ärendet har även framkommit att revisionsbyrån i sin årsredovisning för år 1993/94 tagit upp hela det till grönsaksbolaget utlånade beloppet om 270 tkr som fordran trots att det vid tidpunkten för dess avgivande var klarlagt att någon utdelning i konkursen inte kunde påräknas. Det kan konstateras att utan denna tillgångspost skulle det i årsredovisningen redovisade resultatet om 2 tkr i stället ha vänts till en förlust om 268 tkr. RN konstaterar att A-son, som företrädare för revisionsbyrån, för år 1993/94 avgett en årsredovisning med grovt missvisande resultat. Även året därefter var årsredovisningen missvisande.

## **Disciplinärende dnr 2001-1406**

### *SUT-utredning*

Genom systematisk uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa kvalificerade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son ingår i denna grupp och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans revisionsdokumentation över senast utförd revision i fyra aktiebolag, restaurangbolaget, musikbolaget samt fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget. Med hänsyn till vad som framkommit har RN beslutat att överföra SUT-ärendet till ett disciplinärende. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

### *Revisionsbyråns årsredovisningar*

RN har tagit del av årsredovisningar inklusive revisionsberättelser för revisionsbyrån avseende sex räkenskapsår nämligen åren 1995/96, 1996/97, 1997/98, 1998/99, 1999/00 och 2000/01. Under dessa år har tre årsredovisningar avgivits mer än åtta månader efter balansdagen (04-30), en årsredovisning mer än sju månader efter balansdagen och en årsredovisning mer än sex månader efter balansdagen. Endast den senast avgivna årsredovisningen, för år 2000/01, har avgetts i rätt tid.

Enligt A-son har årsredovisningen för år 1997/98 inte avgivits i tid på grund av förlängd bolagsstämma med anledning av skatterevision. De övriga fyra förseningarna har enligt A-son berott på "olycksfall och efterföljande sjukskrivning". Han säger sig ha prioriterat klienterna framför sin egen rörelse.

RN gör följande bedömning.

---

<sup>2</sup> Erik Nerep, Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, 1995 samt Stefan Lindskog, Aktiebolagslagen – 12-13 kap. – Kapitalskydd och likvidation, andra uppl. 1995.

Enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen skall aktieägarna – inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår – hålla en ordinarie bolagsstämma vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. (Under åren 1995-1998 fanns motsvarande bestämmelse i 9 kap. 5 § aktiebolagslagen.) Enligt 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1633) skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. (För åren 1996-1998 gällde att årsredovisningen skulle lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie bolagsstämma. År 1995 fanns denna bestämmelse i 11 kap. 3 § aktiebolagslagen.) Utredningen visar att fem av revisionsbyråns senaste sex årsredovisningar avgetts efter lagstadgad tid.

Som ovan framhållits skall en revisor i sin egen verksamhet följa gällande bestämmelser. RN konstaterar att A-son inte tagit rättelse av RN:s beslut 1996-12-12, i vilket RN meddelade A-son erinran för att han under räkenskapsåren 1993/94 och 1994/95 underlåtit att i rätt tid avge årsredovisningar för sin revisionsbyrå. Han har således under de härefter följande fem åren fortsatt underlåta att inom lagstadgad tid avge revisionsbyråns årsredovisningar. A-son har därmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Vad A-son anfört som orsak till uppkomna förseningar föranleder ingen annan bedömning.

#### *A-sons revisionsarbete*

#### **Restaurangbolaget** (räkenskapsåret 1998)

Restaurangbolaget är dotterbolag till ett danskt moderbolag. Den dokumentation som A-son tillställt RN består av enbart bokslutsbilagor samt A-sons svar på frågor i ett frågeformulär utformat av moderbolagets revisor. Frågorna är besvarade med kryss i kolumner för "Yes", "No" eller "Ir". Vilken grund A-son haft för att besvara frågorna framgår inte.

Enligt A-son har revisionsunderlaget förkommit på grund av byte av revisor under räkenskapsåret. "Bolaget skulle ha ny dansk ägare, den danske spekulanten ville genom ny revisor vända upp och ner på bolaget. P.g.a. detta har mina revisionsunderlag kommit med i deras handlingar. Därefter har jag vid upprepade tillfällen både före och efter gjort förfrågan och efterlyst mitt klientmaterial. Trots ytterligare påstötningar har jag fått samma besked att man ej kan hitta detta."

RN gör följande bedömning.

Enligt 13 § RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering skall en revisors dokumentation förvaras på ett ordnat och betryggande sätt och så att den inte blir tillgänglig för obehöriga. A-son har i detta fall uppenbarligen inte förvarat sin dokumentation på föreskrivet sätt.

#### **Musikbolaget** (räkenskapsåren 1997-07-01–1998-06-30 och 1998-07-01–1999-06-30)

Bolaget bedriver handel med bl.a. musikprodukter. Räkenskapsåret 1997/98 uppgick omsättningen till 264 tkr och balansomslutningen till 1 519 tkr. Motsvarande uppgifter för år 1998/99 var 103 tkr respektive 1 609 tkr. Varulagret, som huvudsakligen bestod av musikkassetter och CD-skivor, var båda räkenskapsåren en av musikbolagets största tillgångsposter. Lagret var i årsredovisningen för år 1997/98 redovisat till 695 tkr (46 procent av balansomslutningen. I årsredovisningen för år 1998/99 var lagret upptaget till 673 tkr (42 procent av balansomslutningen). Efter analys av årsredovisningen för år 1998/99 kan RN konstatera att inga större lagerrörelser kan ha skett detta år.

A-son har i sin revisionsberättelse för år 1997/98 upplyst att han uppmärksammat styrelsen på bestämmelserna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen om dess skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. Han har i denna vidare anmärkt att årsredovisningen inte avgivits i lagstadgad tid och att skatter och avgifter ej erlagts i rätt tid. A-son har i revisionsberättelsen även upplyst att han ej deltagit i varulagerinventeringen och tillagt att ”värdet torde vara osäkert då ingen större förändring skett på flera år”. A-son har varken till- eller avstyrkt fastställande av bolagets resultat- och balansräkning för detta år. Revisorspåteckningen innehåller inte någon notering om avvikelser från ren revisionsberättelse.

I sin revisionsberättelse för år 1998/99 har A-son anmärkt på att bolaget inte i rätt tid erlagt skatter och avgifter. I övrigt är revisionsberättelsen ren. Inte heller detta år framgår A-sons anmärkning i revisionsberättelsen av revisorspåteckningen. I sin revisionsdokumentation avseende år 1998/99 har A-son antecknat bl.a. följande: ”Lagret är mycket svårbedömbart vilket jag menar inte har ett värde överstigande 50 %”. A-son har till RN uppgett att han detta år ändå godtog lagrets redovisade värde eftersom det enligt styrelsen fanns många intresserade köpare av detta. Vid revisionstillfället fanns enligt A-son inte något som tydde på att företaget skulle acceptera ett bud lägre än det bokförda värdet. Det kan noteras att avyttring av lagret skedde 2001-01-31 (revisionsberättelsen är daterad 2001-01-29). Försäljningssumman uppgick till 400 tkr, dvs. knappt 60 procent av det redovisade värdet.

Enligt A-son har han genom ”förbiseende” glömt att i revisorspåteckningarna för de båda aktuella åren upplysa om anmärkningarna i respektive revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Musikbolagets varulager utgjorde år 1998/99 42 procent av bolagets balansomslutning. Lagrets redovisade värde, 673 tkr, var betydelsefullt för redovisat eget kapital (165 tkr). A-son hade för räkenskapsåret 1997/98 lämnat oren revisionsberättelse bl.a. på grund av starka tvivel om varulagrets värde. Av A-sons dokumentation framgår att han även avseende år 1998/99 var uttalat tveksam till det redovisade värdet. Uppgifter från företagsledaren om att det fanns spekulanter på lagret fick honom dock att ändra uppfattning. Såvitt framkommit hade A-son inte annan grund härför än informationen från bolagets ledning. Utan närmare kontroll har A-son inte haft tillräckliga skäl att frångå sin ursprungliga bedömning att lagrets redovisade värde var osäkert. Eftersom posten var väsentlig hade A-son inte heller detta år grund för att tillstyrka fastställande av musikbolagets resultat- och balansräkning.

Av bestämmelsen i 10 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen framgår att revisorn, om han anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, *skall* ange detta på årsredovisningen (en s.k. revisorspåteckning). Av god revisions sed följer att om anmärkning eller upplysning förekommer i revisionsberättelsen bör detta normalt också framgå av revisorspåteckningen. A-son har båda de här aktuella åren underlåtit att iaktta god sed i detta avseende.

***Fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget*** (räkenskapsåret 1998-09-01 – 1999-08-31)

Fastighetsbolaget bedriver hotellverksamhet i egen fastighet samt uthyrning av en industrifastighet. Reklambolaget, som bedriver tillverkning och försäljning av flaggstänger, är ett helägt dotterbolag till fastighetsbolaget. Det aktuella räkenskapsåret uppgick moderbolagets omsättning till 1,6 mnkr och balansomslutning till 6 mnkr. Dotterbolagets omsättning uppgick till 2,6 mnkr och balansomslutning till 1,6 mnkr. Motsvarande uppgifter för koncernen var 4,2 mnkr respektive 6,5 mnkr.

I fastighetsbolagets förvaltningsberättelse uppges att intern fakturering mellan moder- och dotterbolag skett med 302 tkr. Motsvarande information saknas i reklambolagets årsredovisning. Koncernens redovisade totala intäkter är summan av moderbolagets och dotterbolagets intäkter. Rörelsekostnaderna är summan av moderbolagets och dotterbolagets kostnader. Någon eliminering av interna resultatposter kan således inte ha skett. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son skulle ha uppmärksammat detta förhållande eller att han överhuvudtaget skulle ha granskat koncernredovisningen.

Som Finansiella anläggningstillgångar har i fastighetsbolagets årsredovisning upptagits en post om 945 tkr rubricerad Andra långfristiga fordringar. A-son har i sin dokumentation antecknat att posten gällde en fordran på reklambolaget. I årsredovisningen saknas information om att posten var koncernintern. Av A-sons dokumentation över revisionen i reklambolaget framgår att beloppet i detta bolags årsredovisning ingick i posten Övriga kortfristiga skulder. Information om att posten var koncernintern saknas också i reklambolagets årsredovisning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han skulle ha reflekterat över beloppets olika rubricering i respektive bolags årsredovisning.

Det redovisade värdet av reklambolagets lager uppgick till 738 tkr (46 procent av balansomslutningen). A-son har i sin dokumentation bl.a. antecknat att "Lagret är kontrollräknat samt stickprov har skett av lagret." Hur stickprovstagningen gått till eller dess omfattning går dock inte att utläsa. I dokumentationen finns även en anteckning om att arbetsgivaravgifter inte erlagts i tid och att källskatt under året inte dragits på företagsledarens löneuttag. A-son har avgivit ren revisionsberättelse.

I sin revisionsberättelse för fastighetsbolaget har A-son upplyst om att han uppmärksammat styrelsen på bestämmelserna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. Han har vidare anmärkt på att skatter och avgifter inte erlagts i rätt tid. Revisorspåteckningen innehåller inte någon av dessa uppgifter.

A-son har anfört bl.a. följande.

Vid sin revision av koncernredovisningen har han "avprickat koncernbalanserna för moderdotterbolag samt kontrollerat elimineringarna mellan bolagen". Att koncerninterna resultatposter inte eliminerats i koncernredovisningen och att upplysning om interna mellanhavanden saknas i reklambolagets årsredovisning beror enligt A-son på att fastighetsbolagets controller missat detta vid utarbetandet av årsredovisningarna. A-son har medgett att koncerninterna fordringar och skulder borde varit enhetligt rubricerade.

Enligt A-son har han granskat reklambolagets varulager genom att stickprovsvis jämföra lagrets prissättning med vissa inköpsfakturer. Han säger sig även ha jämfört nyckeltal och bruttovinst med tidigare år. A-son har aldrig deltagit i någon fysisk inventering av lagret men besökt reklambolagets fabrik. A-son har tillagt att han erhållit varulagerförteckningar vars riktighet intygats av dels en delägare, dels bolagets "redovisningsman".

Att reklambolaget betalat arbetsgivaravgifter och källskatter för sent behövde enligt A-son inte påpekas i revisionsberättelsen eftersom bolaget fullgjort sina skyldigheter innan bolagsstämma hölls. – Han har av "förbiseende" glömt att i revisorspåteckningen på fastighetsbolagets årsredovisning upplysa om anmärkningarna i revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 7 § årsredovisningslagen skall såväl moderföretag som dotterföretag ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Av 7 kap. 13 § nämnda lag följer att intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag *skall* elimineras i koncernresultaträkningen. Reklambolagets årsredovisning uppfyller inte kravet på information och i koncernredovisningen har interna köp och försäljningar inte eliminerats. Bristerna skyller A-son på fastighetsbolagets controller. För bedömningen av A-sons

arbete är det ointressant vem hos klienten som begått fel i sitt arbete. RN konstaterar för sin del att A-son borde ha uppmärksammat felet och verkat för korrigerande. – Av bilaga 1 till årsredovisningslagen framgår att fordringar och skulder mellan koncernföretag skall särredovisas som Fordringar hos koncernföretag respektive Skulder till koncernföretag. Såvitt framgår av utredningen har han överhuvudtaget inte reflekterat över innebörden i denna bestämmelse, än mindre verkat för rättelse i respektive årsredovisning. RN konstaterar att de fel och brister som här redogjorts för är så uppenbara att den slutsats som kan dras av att A-son ej uppmärksammat dem är att han inte utfört någon egentlig koncernrevision. Denna slutsats styrks av att det i dokumentationen inte finns tecken på att A-son skulle granskat koncernredovisningen.

Varulagret var reklambolagets största redovisade tillgång. Av A-sons kortfattade anteckningar och hans i efterhand lämnade allmänt hållna uppgifter kan RN inte dra några slutsatser om huruvida hans kontrollåtgärder varit tillräckliga för att verifiera lagrets prissättning. Klart är emellertid att en granskning enbart av inköpsfakturor inte är en tillräcklig åtgärd för att bekräfta lagrets existens, särskilt inte i ett tillverkande bolag. Utan bekräftelse av ett lagers existens är det inte möjligt att uttala sig om dess värde. A-son har aldrig deltagit i någon inventering av lagret. Han har heller aldrig utfört någon egen kontrollinventering i nära anslutning till balansdagen. För att förlita sig på varulagerförteckningar krävs att revisorn bl.a. förvissat sig om att inventeringsrutinerna fungerar på godtagbart sätt. Eftersom A-son såvitt framkommit aldrig granskat dessa rutiner har han inte heller haft grund för att förlita sig på de varulagerförteckningar som han åberopat.

Av 10 kap. 31 § första stycket aktiebolagslagen framgår att en revisor skall anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter beträffande skatter och avgifter. Av A-sons dokumentation framgår att reklambolaget misskött hanteringen av skatter och avgifter hänförliga till företagsledarens löneuttag. Den omständigheten att skatter och avgifter hade erlagts vid tidpunkten för reklambolagets bolagsstämma befriar inte en revisor från att i lagstadgad ordning i revisionsberättelsen anmärka på klientens underlåtenhet.

Som framgått ovan följer av god revisionssed att om anmärkning eller upplysning förekommer i revisionsberättelsen bör normalt detta framgå också av revisorspåteckningen. A-son har även beträffande fastighetsbolaget underlåtit att iaktta god sed i detta avseende.

### *Dokumentation*

Enligt 10 § RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om godkännande, auktorisation och registrering skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är allvarligt eftersom det omöjliggör en analys och tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Av A-sons revisionsdokumentation kan beträffande väsentliga poster inte närmare utläsas inriktning och omfattning av genomförda kontroller.

### **RN:s sammanfattande bedömning**

I det först behandlade ärendet, dnr 2000-742, har RN funnit att A-son under flera år belastat revisionsbyrån med privata utgifter. I ärendet har vidare framkommit att A-son brutit mot aktiebolagslagens regler om släktskapsjäv och som företrädare för revisionsbyrån varit ansvarig för att lagens regler om förbjudna lån överträtts. A-son har dessutom avgett en årsredovisning för revisionsbyrån avseende år 1993/94 som visat grovt missvisande resultat.

I det andra ärendet, dnr 2001-1406, har framkommit att A-son inte tagit rättelse av RN:s beslut 1996-12-12 att meddela honom erinran på grund av sent avgivna årsredovisningar för den egna revisionsbyrån. I den kvalitetsgenomgång som gjorts av A-sons revisionsarbete har framkommit brister vad gäller A-sons sätt att förvara sin revisionsdokumentation. Han har godtagit väsentliga balansposter utan tillräckligt bedömningsunderlag och underlåtit att genomföra koncernrevision. Han har inte uppmärksammat och verkat för korrigerande av bristfälligt utförda årsredovisningar. A-son har beträffande ett av de i SUT-utredningen aktuella bolagen, underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att bolaget inte korrekt hanterat skatter och avgifter. Vidare har han underlåtit att i flera revisorspåteckningar informera om anmärkningar och upplysningar i sina revisionsberättelser. A-sons dokumentation över utförd revision är ofullständig beträffande väsentliga poster.

RN finner att A-son allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De omständigheter som framkommit får sammantaget anses vara synnerligen försvårande. A-sons godkännande som revisor skall därför upphävas.

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

Ärendet har avgjorts av RN:s ordförande Lennart Grufberg samt ledamöterna Arne Bækkevold, Eva Ekström, Klas-Erik Hjorth, Jan-Erik Moreau, Kerstin Nyquist och Gunnar Widhagen. Vid den slutliga handläggningen har i övrigt närvarit kanslichefen Christer Lefrell samt chefsrevisorn Inger Blomberg, föredragande.

## **Kammarrätten i Stockholm, avd 3**

### **Dom 2003-09-08, mål nr 3966-02**

RN har överklagat LR:s dom och yrkat att KamR skall upphäva länsrättens dom och fastställa nämndens beslut eller visa målet åter till LR.

A-son har bestritt bifall till överklagandet. Han har yrkat i första hand att överklagandet skall avvisas och i andra hand att överklagandet skall avslås.

**RN** har anfört bl.a. följande. Länsrätten har inte gett nämnden tillfälle att yttra sig över A-sons överklagande. Hans överklagande inkom till länsrätten den 21 maj 2002. Länsrätten avgjorde målet slutligt den 24 maj 2002. Nämnden har vidare anfört följande.

*Avdrag för privata levnadskostnader* – Nämndens slutsats att A-son allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor grundas inte på huruvida han i förhållande till skattemyndigheten har medgett att det är fråga om privata levnadskostnader. Det viktiga för nämndens slutsats är att A-son redan vid kostnadsföringen rimligen måste ha insett att ifrågakostnader utgör privata levnadskostnader.

*Förbjudet lån och släktskapsjäv* – A-son har låtit sig väljas till revisor i sin svågerns aktiebolag och han har härigenom överträtt aktiebolagslagens regler om släktskapsjäv. Vad gäller lånet till svågerns bolag anför A-son nu, för första gången, att lånet var betingat av affärsmässiga skäl. Uppgiften är enligt nämndens mening inte trovärdig, eftersom han tidigare har förklarat att det var fråga om ett privat lån till en vän och att han ville hjälpa sin svåger. Mot påståendet att lånet skulle vara betingat av affärsmässiga skäl talar även att A-son inte följt upp låntagarens ekonomiska ställning för att bedöma de ekonomiska riskerna med lånet. Om han hade gjort detta skulle han ha funnit att svågerns bolag genererat en förlust om 190 000 kr under



räkenskapsåret 1991 och ytterligare en förlust om 303 000 kr under räkenskapsåret 1992. Revisionsbyrån har i sin årsredovisning för räkenskapsåret 1993/94 tagit upp hela det utlånade beloppet om 270 000 kr som fordran, trots att det vid tidpunkten för årsredovisningens avgivande den 31 oktober 1994 var klarlagt att någon utdelning i konkursen inte kunde påräknas. A-sons uppgift att han fått muntliga garantier att svågern eller dennes familj personligen skulle svara för lånet är inte trovärdig. A-son har inte visat eller ens gjort sannolikt att någon återbetalning av lånet skulle kunna ske. Revisionsbyråns årsredovisning för räkenskapsåret 1993/94 var därmed grovt missvisande vad avser resultatet.

*Revisionsbyråns årsredovisningar* – Revisionsbyråns årsredovisningar har under flera år avgivits för sent. A-son har uppgett att det varit fråga om s.k. förlängda bolagsstämmor och att "ordinarie bolagsstämmor har hållits inom tiden". Den uppgiften är felaktig. Av den dokumentation som finns i nämndens akter framgår att ordinarie bolagsstämma för det räkenskapsår som slutade den 30 april 1997 hölls den 29 januari 1998. Ordinarie bolagsstämma för det räkenskapsår som slutade den 30 april 1998 hölls den 18 januari 1999 och för det räkenskapsår som slutade den 30 april 1999 hölls ordinarie bolagsstämma den 20 december 1999.

*A-sons revisionsarbete i restaurangbolaget* – A-son har medgett att han inte har förvarat dokumentationen i restaurangbolaget på ett ordnat och betryggande sätt.

*A-sons revisionsarbete i musikbolaget* – A-son har lämnat en felaktig beskrivning av vad som förevarit. I hans örens revisionsberättelse kommenteras endast bolagets hantering av skatter och avgifter. A-son har inte haft tillräckliga skäl att frånga sin ursprungliga bedömning att varulagrets värde var osäkert. Denna nämndens slutsats gäller oavsett vilket försäljningspris bolaget sedermera erhöll. A-sons invändning att han inte kunnat förutse bolagets lämnade rabatt vid försäljningen är således inte relevant.

*A-sons revisionsarbete i fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget* – A-son har anfört att han inte på något sätt delar nämndens uppfattning att han inte utfört någon koncernrevision. RN vill påminna om att en revisor som underlåter att dokumentera sina revisorsuppdrag på föreskrivet sätt får bära en stor del av bevisbördan om han ändå gör gällande att han faktiskt har utfört vissa granskningsåtgärder (jfr Kammarrättens i Stockholm dom den 27 april 2001 i mål nr 891-1999). I A-sons fall innehåller revisionsdokumentationen inte något som tyder på att han skulle ha granskat koncernredovisningen. Därtill kommer att felaktigheterna i koncernredovisningen är uppenbara och borde ha framgått även vid en översiktlig genomläsning av densamma. Det är nämndens bestämda uppfattning att A-son inte har gjort sannolikt att han utfört någon egentlig koncernrevision. Hans granskning av posten varulager har även varit otillräcklig.

**A-son** anför till stöd för sitt bestridande bl.a. följande. I första hand bör överklagandet avvisas eftersom det varken i lagtext eller i förarbeten finns någon föreskrift om att RN får överklaga länsrättens dom. RN har slutligt skiljt sig från ärendet och nämnden torde inte utan uttryckligt stöd i lag kunna uppträda som motpart till den enskilde. Att länsrätten har ändrat RNs beslut kan inte anses ha gått nämnden emot eftersom nämnden saknar ställning som part. Han anför vidare följande.

*Avdrag för privata levnadskostnader* – Han bestrider att han har gjort avdrag för privata levnadskostnader. I sitt bolags fastighet hade han såväl sin bostad som sitt kontor. Det kan därför uppstå fråga om vad som tillhör honom eller bolaget och vilka möjligheter det finns att göra avdrag för inköp av mattor som också fanns i fastigheten. Han har valt att processuellt godta att han nyttjat mattorna privat men då i stället argumenterat i skatteärendet för att de skall ingå i det värde som han beskattats för som bostadsförmån. Skulle han ha insett att det varit fråga om privata levnadsomkostnader skulle han självfallet inte ha tagit upp detta som kostnader i bolagets räkenskaper.

*Förbjudet lån och släktskapsjäv* – Om lånet till svågerns bolag inte var affärsmässigt torde knappast räntan ha uppgått till 16 procent. Någon risk för kreditförlust förelåg inte vid tidpunkten för lånet eftersom svågern från tid till annan fått ekonomisk hjälp från sina släktingar. Vad han inte räknat med var att det skulle uppstå söndring i det långvariga äktenskapet mellan hans syster och sväger som skulle innebära att svågerns släktingar inte längre fann anledning att garantera lånet.

*Revisionsbyråns årsredovisningar* – På grund av den långvariga skatterevisjonen försökte han skjuta på årsredovisningen så länge som möjligt för att kunna göra ett korrekt bokslut. Tidsutdräkten kan huvudsakligen förklaras av att handläggaren på skattemyndigheten blev mammaledig under en lång period. Han var övertygad om att revisionen snart skulle avslutas, men när tiden rann ut måste boksluten fastställas. Denna problematik återkom år efter år. Hade årsredovisningarna varit daterade före oktober månads utgång hade någon anmärkning inte kunnat göras och någon avgift har inte behövt betalas till PRV.

*A-sons revisionsarbete i Musikbolaget* – Värdet av musikbolagets varulager hade skrivits ner successivt under några år. Enligt hans bestämda uppfattning var värdet rätt när han den 29 januari 2001 påtecknade revisionsberättelsen. Vad han inte visste eller kunde misstänka var att bolaget avyttrade lagret två dagar senare för ett skambud. Att klienten valde att avyttra varulagret till ett så lågt pris hade han inte anledning att räkna med.

*A-sons revisionsarbete i fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget* – Han har utfört koncernrevision i fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget. Den felaktighet som förekommit gäller gruppering av fordran och skulder mellan moder- och dotterbolag. Det är fråga om poster som elimineras i koncernredovisningen. Egentligen borde därför kritiken ligga i revisionen av moder- och dotterbolag, eftersom posten i fråga har grupperats olika utan att detta har anmärkts i någon not. RN tror inte heller på hans uppgifter om granskningen. Nämnden bör ha noterat i sitt disciplinärende att han i samtliga sina klientärenden använder samma metod vad gäller revision av lagret. Det finns skriftlig dokumentation på vad han gör såsom analys över nyckeltal, bruttovinst i förhållande till tidigare år och analys av varulagret/kunder i förhållande till omsättningen. Han gör fysisk kontroll av lagret när så är påkallat. Han kontrollerar varulagrets omsättningshastighet – i detta ärende cirka tre gånger under 1998 och två gånger under 1999 – och tillverkningskostnaden utgjorde cirka 900–1 000 kr per flaggstång. Han har noterat detta för hand i detta ärende liksom beträffande övriga klienters revisioner. Han har dock inte i denna revision fört in uppgifterna i sitt dataförda revisionsprogram, vilket han i och för sig inte behöver föra. Det är dock inte så allvarligt att det bör föranleda någon annan åtgärd än varning.

Sammantaget noterar A-son att RN i flera avseenden åberopar att han inte är trovärdig beträffande lämnade uppgifter. RN kan inte beslå honom med osanna uppgifter eller i övrigt med någon form av utredning vederlägga hans uppgifter. Att mot denna bakgrund ändå vidhålla att han skall gå miste om sitt godkännande som revisor är inte förenat med grundläggande rättssäkerhetskrav. Den framförda kritiken och bristerna måste sättas i förhållande till att han bedrivit sin verksamhet i snart 25 år utan anmärkning. Hade han misskött sin uppgift som revisor så flagrant som RN påstår, borde rimligen klienter, borgenärer, banker, skattemyndigheten eller andra myndigheter gjort anmälan genom åren mot honom och hans arbete.

KamR har upphävt LR:s dom och fastställt RN:s beslut den 17 april 2002 att upphäva A-sons godkännande som revisor. Rätten har vidare förklarat att domen skall gälla omedelbart. Som skäl har bl.a. följande anförts.

A-son har hos länsrätten överklagat RN:s beslut. Av 7 a § förvaltningsprocesslagen följer att RN är A-sons motpart i målet. Målet i länsrätten har gått RN emot och nämnden är därmed enligt 33 § förvaltningsprocesslagen behörig att överklaga länsrättens dom. Det saknas således stöd för A-sons invändning att överklagandet skall avvisas på formell grund.

Beträffande de anmärkningar som RN har riktat mot A-son gör kammarrätten följande bedömning.

*Avdrag för privata levnadskostnader* – A-son har taxeringsåren 1995-1997 i sitt bolag gjort skattemässiga avdrag som av skattemyndigheten bedömts utgöra privata levnadskostnader. A-sons inkomst av tjänst har höjts för dessa år och han har påförts skattetillegg. Revisionsbyrån har i sin tur påförts arbetsgivaravgifter avseende oredovisade löner. Avdragen har gjorts under flera år och omfattar avsevärda belopp. Kammarrätten finner, även med beaktande av vad A-son har anfört, att han i egenskap av kvalificerad revisor redan vid kostnadsföringen borde ha förstått att ifrågasatt kostnader var hans privata levnadskostnader. A-son har därmed, såsom RN funnit, mycket allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

*Förbjudet lån och släktskapsjäv* A-son har genom att vara vald revisor i sin svågerns bolag under perioden den 8 april 1991 - den 23 juni 1993 brutit mot aktiebolagslagens regler om släktskapsjäv. Beträffande det lån som A-sons revisionsbyrå har lämnat till svågerns bolag har det inte framkommit något som tyder på att lånet skulle ha varit betingat av affärsmässiga skäl. Aktiebolagslagens regler om låneförbud har således överträtts. Vidare har A-son i revisionsbyråns årsredovisning avseende räkenskapsåret 1993/94 tagit upp lånet i sin helhet som en tillgång trots att det vid tidpunkten för årsredovisningens avgivande måste ha stått klart för honom att någon utdelning i konkursen inte kunde påräknas. A-son har gjort gällande att han fått muntligt löfte att svågern personligen skulle betala lånet. Kammarrätten finner emellertid genom vad som i övrigt framkommit målet att A-son inte haft tillräckligt fog för att anta att återbetalning av hela lånet skulle ske och fordringen därmed skulle ha haft det upptagna värdet. Någon anmärkning om förhållandena har inte heller gjorts under bokslutskommentarerna. Revisionsbyråns årsredovisning för räkenskapsåret 1993/94 har på grund av tillgångsposten blivit grovt missvisande. Årsredovisningen för räkenskapsåret därefter har också varit missvisande. A-son har därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

*Revisionsbyråns årsredovisningar* – A-son har avseende räkenskapsåren 1995/96, 1996/97, 1997/98, 1998/99 och 1999/2000 avgett revisionsbyråns årsredovisningar för sent. Vad A-son anfört kan inte anses utgöra ursäkt för underlåtenheten att i tid avge årsredovisningarna. Kammarrätten noterar dessutom att A-son under 1996 tilldelats en erinran för att han beträffande två räkenskapsår avgett revisionsbyråns årsredovisningar för sent. A-son har i detta avseende allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

*A-sons revisionsarbete i Restaurangbolaget* – A-son har underlåtit att förvara de aktuella handlingarna på ett ordnat och betryggande sätt. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

*A-sons revisionsarbete i Musikbolaget* – Enligt revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98 har A-son ansett att varulagrets värde var osäkert. I revisionsberättelsen för påföljande år, räkenskapsåret 1998/99, har någon sådan anmärkning inte gjorts, trots att det av revisionsdokumentationen framgår att A-son alltjämt var tveksam om varulagrets värde. Vad A-son anfört visar inte att det funnits skäl att frångå den ursprungliga bedömningen att varulagrets värde var osäkert.

Vidare har A-son i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 1997/98 upplyst att han uppmärksammat styrelsen på bestämmelserna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen om dess skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning, att årsredovisningen inte avgetts i lagstadgad tid och att skatter och avgifter inte erlagts i rätt tid. Revisorspåteckningen innehåller emellertid inte någon notering om avvikelser från ren revisionsberättelse. I

revisionsberättelsen gör räkenskapsåret 1998/99 har A-son anmärkt på att bolaget inte i rätt tid erlagt skatter och avgifter. Inte heller detta år framgår denna anmärkning av revisorspåteckningen. A-son har därmed underlåtit att iaktta god revisionsssed.

*A-sons revisionsarbete i fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget* – Beträffande fastighetsbolaget och dess dotterbolag reklambolaget har framkommit att fel och brister förelegat i koncernredovisningen och att dessa varit uppenbara. A-son har påstått att han utfört koncernrevision. Någon dokumentation som visar att så skett finns emellertid inte. De uppgifter han i övrigt lämnat är alltför allmänt hållna för att den slutsatsen skall kunna dras att någon egentlig koncernrevision faktiskt har utförts. Som framgår av kammarrättens dom den 27 april 2001 i mål nr 891-1999 är det revisorn som har att visa att uppgivna revisionsåtgärder faktiskt har vidtagits.

Kammarrätten finner vidare i likhet med RN att de anteckningar A-son gjort och de uppgifter han lämnat inte visar att kontrollåtgärderna beträffande reklambolagets varulager varit tillräckliga. Han har också i denna del åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av revisorspåteckningen framgår inte att A-son anmärkt att fastighetsbolaget underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid samt att A-son har uppmärksammat styrelsen på bestämmelserna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen. A-son har därför underlåtit att iaktta god revisionsssed.

*Dokumentation* – Enligt 10 § i RNs föreskrifter om villkor för bl.a. revisorers verksamhet (RNFS 1997:1) skall en revisor dokumentera sina revisionsuppdrag. Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns arbete skall kunna bedömas i efterhand. Den skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Kammarrätten finner i likhet med RN att A-sons dokumentation över utförd revision är ofullständig. Inriktning och omfattning av utförda kontroller kan beträffande väsentliga poster inte utläsas av revisionsdokumentationen. A-son har således även härvidlag brustit i sina plikter som revisor.

Sammanfattningsvis finner kammarrätten att A-son i ett flertal väsentliga avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. De anmärkningar som riktats mot honom är till art och omfattning allvarliga. Med hänsyn härtill och med beaktande av de stora krav som måste ställas på en godkänd revisor finner kammarrätten vid en sammantagen bedömning att omständigheterna måste betraktas som synnerligen försvårande. Det är därför inte tillräckligt att A-son tilldelas en varning utan hans godkännande som revisor skall upphävas.