

D 37/03

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skattemyndigheten i W-stad avseende godkände revisorn A-sons uppdrag som vald revisor i en stiftelse. Stiftelsens räkenskapsår var den 1 september–31 augusti.

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

Stiftelsen bildades i juli 1997. A-son har varit revisor i stiftelsen sedan hösten 1997 och till dess att den upplöstes, vilket inträffade senast vid utgången av räkenskapsåret 2000/01. Under i vart fall räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01 finansierade stiftelsen sin verksamhet genom handel med värdepapper, vilket i praktiken sköttes av stiftarens son som fortsättningsvis benämns NN.

Skattemyndigheten har företagit skatterevision i stiftelsen omfattande räkenskapsåret 1999/00. Enligt årsredovisningen för detta räkenskapsår uppvisade stiftelsen ett underskott om 4,1 mnkr, vilket till största delen skall ha hänfört sig till förlust vid avyttring av värdepapper. Stiftelsens tillgångar och skulder upptogs i balansräkningen det räkenskapsåret till 1,2 mnkr respektive 5,2 mnkr. Enligt uppgifter som skattemyndigheten huvudsakligen har inhämtat från den av stiftelsen anlitate fondkommissionären sålde stiftelsen under nämnda räkenskapsår aktier för 1,2 mnkr. Aktierna skall ha överförts till stiftelsen från NN:s privata depå under februari 2000 och sedan sålts av stiftelsen under perioden mars–maj 2000. Såvitt framkommit har dock inte några betalningstransaktioner från stiftelsen till NN förekommit i samband med dessa aktieöverföringar.

Vid sin granskning av stiftelsens arbetsgivaravgifter har skattemyndigheten noterat att stiftelsen under mars 2000 utbetalat sammanlagt 980 000 kr till NN. Orsaken härtill har kommenterats dels i en erinran mot ett utkast till skattemyndighetens revisionspromemoria, vilken undertecknats av stiftelsens ordförande, NN och A-son den 26 april 2002, dels i en handling rubricerad Intyg, vilken undertecknats av stiftelsens ordförande och A-son den 24 juni 2002.

I ovan nämnda erinran uppges att det inte är fråga om lön och att NN erhållit ifrågavarande pengar ”för en del av en fordran gentemot stiftelsen som uppkom vid finansieringen av stiftelsens anskaffning av värdepapper”. I handlingen rubricerad Intyg anges följande.

Överföringen om totalt 980 000 kr var ”enbart pengar för Stiftelsens investeringar i värdepapper och inget annat. De utgjorde på inget sätt lön eller annan intäkt för [NN] och har därför naturligtvis ej heller redovisats som sådan. På förekommen anledning vill Stiftelsen för ordningens skull påtala att Stiftelsen på det sätt Stiftelsen önskat erhållit det aktuella beloppet från [NN] samt att [NN] ej gjort någon ekonomisk förtjänst på saken”.

Stiftelsen uppges ha fortsatt att bedriva aktieaffärer under räkenskapsåret 2000/01. I stiftelsens årsredovisning för det räkenskapsåret saknas såväl balans- som resultaträkning. Skattemyndigheten har pekat på att det i nämnda erinran gjorts gällande att NN haft en sju-siffrig fordran på stiftelsen, men enligt förvaltningsberättelsen per den 31 augusti 2001 hade stiftelsen inga skulder.

I tidigare nämnda erinran mot skattemyndighetens utkast till revisionspromemoria anges särskilt att A-son själv utifrån stiftelsens alla underlag gjort resultatberäkningar, som hon därefter stämt av mot de av stiftelsen uträknade uppgifterna. De senare uppges ha "överensstämt till fullo" med A-sons egna uppgifter och varit desamma som lämnats till skattemyndigheten. Samma handling avslutas med ett angivande av att uppgifterna däri "intygas" av bl.a. "A-son godkänd revisor från X AB, revisor för den aktuella perioden." I handlingen rubricerad Intyg återfinns inte motsvarande text men ordet "Revisor" anges efter A-sons namnförtydligande.

A-son har lämnat rena revisionsberättelser för stiftelsen räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Hennes granskning av stiftelsens aktieaffärer har bestått i att hon "granskat [dessa] mot [fondkommissionärens] specifikationer på kontorörelser/depårörelser". Hon antecknade dock aldrig vilka värdepapper som ingick i posten "omsättningstillgångar" i årsredovisningen för räkenskapsåret 1999/00. Inte heller kan hon erinra sig vilka kostnader som ingick i posten "kostnader" i den årsredovisningen.

Vad gäller överföringarna med sammanlagt 980 000 kr från stiftelsens konto till NN hade denne förklarat för henne att han erhållit pengarna i syfte att köpa aktier i stiftelsens namn samt att transaktionerna skulle kunna genomföras snabbare då han hade direkt tillgång till betalningsmedlen. Hon godtog denna förklaring, men hon har inget minne av hur beloppen bokfördes. Några affärer gjordes dock aldrig av NN varför pengarna sedan betalades tillbaka till stiftelsen.

Den redovisade skulden om 5,1 mnkr i årsredovisningen för räkenskapsåret 1999/00 hade uppkommit genom att NN och stiftelsens ordförande tillskjutit egna medel till stiftelsen. Som underlag härför fanns skuldebrev i stiftelsens verifikationspärm. På fråga av RN om hur beloppet fördelade sig på respektive långgivare och om någon ränta utgick, har hon endast anfört att "tyvärr skrev [hon] aldrig ner fördelningen."

Vidare har RN frågat om det för räkenskapsåret 2000/01 fanns resultat- och balansräkningar, varvid A-son uppgett att "Stiftelsen hade i sin dataförda bokföring balans och resultaträkning." RN har dessutom förelagt henne att kommentera noteringen "BR 0" och "RR 0" i hennes dokumentation för det räkenskapsåret mot bakgrund av de ingående balanser som förelåg vid räkenskapsårets början. Som svar härför har hon anfört att aktierna vid bokslutstidpunkten för nämnda räkenskapsår saknade värde, varför de skrevs ned till 0 kr. Därutöver har hon angett att även skulderna hade avskrivits och enligt NN hade samtliga reverser "rivits", vilket hon accepterade som förklaring.

Hon ombads av stiftelsens ordförande att bekräfta de ekonomiska uppgifterna i dels skrivelsen med erinringar mot skattemyndighetens utkast till revisionspromemoria, dels handlingen rubricerad Intyg. Detta gjorde hon genom att "sätta [sin] signatur" på ifrågavarande handlingar. I efterhand inser hon att det troligtvis inte var helt korrekt och att hon antingen borde ha skrivit ett eget intyg eller en "egen, specifik 'bekräftelsemening' före [sin] underskrift". Vad gäller hennes kontroll av de uppgifter som lämnades i ovan nämnda intyg uppger hon att vissa uppgifter var kända för henne genom hennes revisionsuppdrag. Därutöver granskade hon specificerade kontorörelser från fondkommissionären för att kontrollera att beloppet 980 000 kr hade återförts till stiftelsen från NN.

A-son har slutligen förklarat att hon inte har genomfört revisionen enligt god revisionssed och att inte heller hennes revisionsdokumentation uppfyller "de krav som ställs", men tillagt att hon under den tid som ärendet avser befann sig i en påfrestande situation med privata problem.

RN har inhämtat A-sons dokumentation avseende hennes granskning av stiftelsen räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01. För räkenskapsåret 1999/00 består hennes granskningsdokumentation i huvudsak av ett dokument där hon under rubriken Planering angett "Granska balansräkningar" och "kontrollera förs aktier" samt under rubriken Riskanalys angett

”aktierna” och ”skulderna på aktierna”. Därutöver finns ett handskrivet dokument med anteckningar rörande försäljning av aktier samt en uppgift om stiftelsens sammanlagda skuldbelopp till NN och stiftelsens ordförande. För räkenskapsåret 2000/01 består motsvarande dokumentation av ett dokument där hon under rubriken Planering uppgett ”Konstatera att samtliga aktier är sålda samt att reverser är avskriv[n]a”. Dessutom finns anteckningar om att såväl balans- som resultaträkning uppgick till 0 kr samt en notering om att stiftelsens ordförande och NN ”skrivit av sin skuld”.

RN gör följande bedömning.

Revisorslagen (2001:883) trädde i kraft den 1 januari 2002, då lagen (1995:528) om revisorer upphörde att gälla. Enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen skall en fråga om disciplinering mot en revisor på grund av en åtgärd eller underlåtenhet före lagens ikraftträdande prövas enligt äldre bestämmelser, om inte en prövning enligt de nya bestämmelserna är förmånligare för revisorn. Med stöd härav tillämpar RN i förevarande fall 1995 års lag.

Enligt 10 § i de vid aktuell tidpunkt gällande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 1997:1) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet samt om god-kännande, auktorisation och registrering skall en revisor dokumentera sina revisions-uppdrag.¹ Dokumentationen skall innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns insatser skall kunna bedömas i efterhand. Av dokumentationen skall bl.a. framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har 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.

Den dokumentation som A-son har insänt till RN är synnerligen knapphändig och uppvisar sådana brister att varken omfattningen av hennes granskning eller hennes tillvägagångssätt framgår. A-son har därutöver själv uppgett att hennes dokumentation inte motsvarar ”de krav som ställs”. RN konstaterar att det inte är möjligt att i efterhand bedöma A-sons arbetsinsats med ledning av befintlig dokumentation. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns granskningsåtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan 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 utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser. RN konstaterar att A-son har lämnat mycket allmänt hållna och knapphändiga svar när RN begärt förtydliganden av hennes revisionsinsatser. Hon har därtill själv uppgett att hon inte utfört uppdraget enligt god revisionssed. Mot denna bakgrund framstår det inte som sannolikt att A-sons revisionsåtgärder haft den inriktning och omfattning som krävts för att hon skulle ha haft grund för vare sig de tillstyrkandesatser hon avgett i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01 eller för att i nämnda revisionsberättelser uttala att granskningen har utförts enligt god revisionssed. Därtill kommer att A-son till synes okritiskt godtagit uppgifter som borde ha ifrågasatts, exempelvis har hon godtagit NN:s förklaring att pengarna överförts från stiftelsens konto till NN för att transaktionerna skulle kunna genomföras snabbare då han hade direkt tillgång till betalningsmedlen. Den förklaringen framstår som orimlig, eftersom stiftelsen lika gärna kunde ha tillställt fondkommissionären en fullmakt för NN. Vidare har A-son i revisionsberättelsen för

¹ Motsvarande bestämmelse återfinns numera i 24 § revisorslagen (2001:883).

räkenskapsåret 2000/01 bl.a. angett att årsredovisningen har upprättats enligt gällande lag, vilket är anmärkningsvärt då balans- och resultaträkning saknas i nämnda årsredovisning. Mot bakgrund av det ovan anförda finner RN att A-son genom sina bristande granskningsinsatser i ifrågavarande revisionsuppdrag inte har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01. Hon har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

A-son har därutöver undertecknat såväl en erinran av stiftelsen mot ett utkast till skattemyndighetens revisionspromemoria som en handling rubricerad Intyg avseende NN:s ekonomiska mellanhavanden med stiftelsen. Vid tidpunkten för respektive undertecknande hade stiftelsen upplösts varför hon inte längre innehade revisionsuppdraget. Hennes undertecknande av ifrågavarande handlingar kan således inte anses ha hotat hennes oberoende vid utförandet av detta uppdrag. Oaktat detta föranleder dock hennes agerande följande kommentarer. Skrivelsen med erinringar mot skattemyndighetens utkast till revisionspromemoria avslutas med ett angivande av att uppgifterna däri ”intygas” av bl.a. ”A-son godkänd revisor från X AB, revisor för den aktuella perioden.” A-son har dessutom i ovan nämnda intyg tillagt ordet ”Revisor” efter sitt namnförtydligande. Genom sin åtgärd att underteckna ifrågavarande handlingar har A-son agerat på ett sätt som är jämförbart med att avge ett eget intyg. Det finns därför anledning framhålla att den som tar del av ett intyg som upprättats av en kvalificerad revisor skall kunna förlita sig på att uppgifterna däri har lämnats först efter att revisorn utfört en självständig granskning och vidtagit erforderliga kontrollåtgärder. Mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit i ärendet kan det starkt ifrågasättas om A-son på ovan angivet sätt kontrollerat innehållet i de handlingar som hon genom sitt undertecknande har intygat riktigheten av. Enligt RN:s uppfattning är A-sons agerande inte förenligt med god revisorssed.

Sammanfattningsvis anser RN att A-son genom sina bristande granskningsinsatser i ifrågavarande revisionsuppdrag inte har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 1999/00 och 2000/01. Därtill kommer att det starkt kan ifrågasättas om hennes undertecknande av övriga i ärendet aktuella handlingar har föregåtts av erforderliga kontrollåtgärder i syfte att förvissa sig om riktigheten i de uppgifter som lämnats däri. A-son har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att vad som ligger henne till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 22 § andra stycket lagen om revisorer (1995:528) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN. I beslutet har deltagit RN:s ordförande Elisabeth Palm, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Eva Haage samt avdelningsdirektören Helene Agélii som föredragit ärendet.