

LR: dom, 2004-02-18, mål nr 9022-03

## D 12/03

Genom systematisk och 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 av de revisorer som inte är ledamöter av revisorsorganisationerna FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer 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. Med hänsyn till vad som framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärde. De iakttagelser som legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

De fyra granskade revisionsuppdragen har utförts före den 1 januari 2002. 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 samt om godkännande, auktorisation och registrering 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 disciplinering 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 och 1997 års föreskrifter.

### **A-sons oberoende som revisor m.m.**

A-son har 38 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin verksamhet i en enskild firma, A-son Företags Redovisning (revisionsbyrå). Endast A-son är verksam i revisionsbyrå. I utredningen har framkommit att A-sons hustru, som äger en redovisningsbyrå (redovisningsbyrå), utför redovisningstjänster åt sju av A-sons revisionsklienter. Av A-sons revisionsdokumentation beträffande ett av de här aktuella bolagen (glasmästeribolaget) framgår att bolaget, till ett styrelsemöte den 28 mars 2001, hade tagit fram ett preliminärt bokslut (en s.k. råbalans) avseende räkenskapsåret 2000. Inför mötet rådfrågade klienten A-sons hustru om vilka omföringar som erfordrades för att få fram ett slutligt bokslut. Utifrån hustruns information upprättade styrelsen en bokföringsorder om två sidor. Denna bokföringsorder omfattar *merparten* av de omföringar som krävs för att utifrån en råbalans komma fram till ett slutligt bokslut, dvs. periodiseringar, avskrivningar, avsättningar, reserveringar, förändringar av lager och pågående arbeten m.m. Med bl.a. denna bokföringsorder som grund skrev hustrun därefter ut bolagets årsredovisning. Av bokföringsordern framgår att bolaget kostnadsfört 12 000 kr avseende redovisningstjänster. Enligt en bokslutsbilaga har beloppet redovisats som en interimsskuld till hustruns redovisningsbyrå. Av årsredovisningen framgår att A-sons revisionsarvode det aktuella året uppgick till 36 000 kr.

A-son har anfört följande.

De revisionsklienter, åt vilka hans hustru utför redovisningstjänster, lämnar till henne balans- och resultaträkningar samt underlag avseende periodiseringar, avskrivningar, varulager, pågående arbeten osv. De aktuella klienterna handhar själva den löpande redovisningen och gör avstämningar av balansposterna. Hustrun rådfrågas av klienten om vilka omföringar som är nödvändiga för att komma fram till ett slutligt bokslut varefter klienten på ett styrelsemöte protokollför samtliga åtgärder och fastställer dessa. Härefter skriver hustrun ut årsredovisningen. Hustruns redovisningsbyrå har enligt A-son ”i denna del fungerat som skrivbyrå”. På RN:s fråga om vilka tjänster som ingår i det belopp om 12 000 kr som kostnadsförts för redovisningstjänster har A-son uppgett ”råd och anvisningar vid bokslut i samråd med [bolaget] samt datautskrift av bokslut och årsredovisningshandlingar”. ”Min bedömning har varit att detta inte strider mot redovisningsjävet.”

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet hänvisat till bestämmelserna om redovisningsjäv i RN:s tidigare föreskrifter (RNFS 1997:1) samt till den nya revisorslagen och vad som i förarbetena till denna lag uttalas om s.k. revisionsrådgivning. Enligt A-son är de råd och de förslag som hustrun lämnat ifrågavarande revisionsklienter av sådant slag att han själv skulle ha kunnat lämna dessa till klienterna med stöd av 6 och 7 §§ ovannämnda föreskrifter. Med tillämpning av den nya revisorslagen skulle den aktuella rådgivningen vara att betrakta som revisionsrådgivning och som sådan utgöra en del av revisionsuppdraget. Hustruns rådgivning kan således inte anses konstituera något jäv enligt aktiebolagslagen eller enligt andra regler för revisorers oberoende.

RN gör följande bedömning.

Av 10 kap. 16 § första stycket 5 aktiebolagslagen (1975:1385) följer att den inte får vara revisor som själv biträder vid ett aktiebolags bokföring eller som är gift med eller är släkting i rakt upp- eller nedstigande led till person som biträder vid bolagets bokföring. Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder. Således omfattas t.ex. upprättande av bokslut och årsredovisning av begreppet.

Som framgått ovan har A-son, med hänvisning bl.a. till de tidigare gällande föreskrifterna (RNFS 1997:1) anfört att hustruns rådgivningsinsatser skulle ha kunnat utföras av honom själv utan att konstituera jäv enligt aktiebolagslagen. Till detta är följande att säga. Enligt 6 § i 1997 års föreskrifter får en revisor inte biträda vid en revisionsklients redovisning på annat sätt än genom att lämna råd. Av 7 § framgår vad som avses med råd. RN konstaterar att innehållet i och omfattningen av de råd och förslag som lämnas av A-sons hustru går långt utöver vad RN, med tillämpning av 7 § ovannämnda föreskrifter, godtagit som tillåten rådgivning. För att den av hustrun lämnade rådgivningen varit omfattande talar dessutom, vad gäller det i ärendet aktuella glasmästeribolaget, storleken på det arvode hustrun betingat sig för utförda redovisningstjänster och relationen mellan detta arvode och A-sons revisionsarvode. Som framgått ovan har A-son vidare, med hänvisning till den nya revisorslagen och förarbetena till denna lag, anfört att den rådgivning hustrun lämnar skulle vara att anse som s.k. revisionsrådgivning och därmed utgöra ett led i revisionsuppdraget. Vad gäller innebörden m.m. i begreppet revisionsrådgivning hänvisar RN till vad som i proposition 2000/01:146 Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet utsågs om revisionsrådgivning och revisionsverksamhet (se sid. 40, 42 och 86). Vad som däri anförs ger inte stöd för uppfattningen att någon uppmjukning av aktiebolagslagens bestämmelser om redovisningsjäv skulle vara åsyftad.

Sammanfattningsvis finner RN att den rådgivning i redovisningsfrågor som A-sons hustru lämnar till flera av A-sons revisionsklienter utgör biträde vid revisionsklientens redovisning av sådan omfattning och med sådant innehåll att det, enligt 10 kap. 16 § första stycket 5 aktie-

bolagslagen, konstituerar jäv för A-son. Genom att inneha ifrågavarande revisionsuppdrag bryter således A-son mot en grundläggande jävsbestämmelse i aktiebolagslagen.

## **Dokumentation**

Enligt 10-14 §§ i RN:s tidigare gällande föreskrifter (RNFS 1997:1) 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. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts (inriktning och omfattning), vilka iakttagelser som gjorts och vilka slutsatser som dragits. Krav på revisionsdokumentation finns numera i 24 § revisorslagen samt har ytterligare utvecklats i 2-5 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2).

I A-sons dokumentation av två av de här aktuella revisionsuppdragen finns kortfattade noteringar på bokslutsbilagor, exempelvis ”stickprovskontroll”, utan vidare kommentarer. I de två andra granskade revisionsuppdragen finns ett dokument benämnt ”Arbetschema – Bokslut”, upprättat av en redovisningsbyrå. A-son har noterat att han med företrädare för denna byrå (en auktoriserad revisor) gått igenom schemat, post för post. Att A-son beträffande dessa två uppdrag skulle ha utfört några egna granskningsinsatser kan endast undantagsvis utläsas. I dokumentationen för samtliga fyra revisionsuppdrag finns härutöver planeringsdokument, kortfattade granskningspromemorior samt i några fall även kryssmarkeringar eller A-sons signatur, på exempelvis kundreskontror och varulagerlistor. Vad markeringarna avser framgår inte.

A-son har på RN:s frågor redogjort för sina granskningsinsatser. Han säger sig ha för avsikt att övergå till en delvis ny metod för revisionsutövningen. Enligt A-son skulle han därmed få en bättre strukturerad revisionsdokumentation.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation är genomgående bristfällig. Beträffande väsentliga poster, exempelvis lagerposter, framgår inte närmare hur granskningen genomförts eller omfattningen av denna. De kontroller A-son säger sig ha utfört skulle ha framgått av den till RN insända dokumentationen. Det kan konstateras att A-sons revisionsdokumentation inte uppfyller föreskrivna krav.

## **RN:s sammanfattande bedömning**

Det omfattande biträde med redovisningen som A-sons hustru lämnar ett antal av A-sons revisionsklienter innebär att A-son i dessa revisionsuppdrag bryter mot en grundläggande jävsregel i aktiebolagslagen. RN kan vidare konstatera att A-son inte dokumenterar sin granskning på föreskrivet sätt. RN finner sammanfattningsvis att A-son allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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

Ärendet har avgjorts av RN in pleno. I beslutet har deltagit f.d. kammarrättspresidenten Lennart Grufberg, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattechefen Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, enhetschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Christer Lefrell, chefsjuristen Per Eskilsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.