

## D 22/06

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har uppmärksammat en tidningsartikel rörande en stiftelse och med anledning därav öppnat detta disciplinärende mot godkände revisorn A-son, som tillsammans med en auktoriserad revisor har varit revisor i stiftelsen. RN har även öppnat ett disciplinärende mot den auktoriserade revisorn, dnr 2004-112.

Stiftelsens räkenskapsår löpte från den 1 januari till den 31 december. Stiftelsen avgav årsredovisning för räkenskapsåret 2000 den 13 augusti 2002 och A-son lämnade den 7 oktober 2002 en revisionsberättelse utan anmärkning. För räkenskapsåret 2001 avgav stiftelsen årsredovisning den 1 april 2003, varefter A-son den 15 april 2003 lämnade en revisionsberättelse med anmärkning om att årsredovisningen hade avgetts för sent. Revisionsberättelsen innehöll inga ytterligare anmärkningar.

Den 19 januari 2004 avgav stiftelsen nya årsredovisningar för räkenskapsåren 2000 och 2001, varvid vissa felaktigheter i de ursprungliga årsredovisningarna hade rättats. Rättelserna avsåg bland annat redovisningen av eget kapital, kortfristiga skulder och borgensåtaganden samt lämnande av uppgifter i förvaltningsberättelserna. A-son lämnade den 23 januari 2004 nya revisionsberättelser för båda åren, i vilka han anmärkte på att årsredovisningarna var för sent avgivna. I övrigt innehöll revisionsberättelserna inga anmärkningar.

Samtliga här nämnda revisionsberättelser är undertecknade av både A-son och den auktoriserade revisorn. A-son har uppgett att det är han själv som har utfört revisionsarbetet och att den auktoriserade revisorn har gått igenom hans arbete innan revisionsberättelserna har avgetts.

Då stiftelsernas årsredovisningar omnämns i det följande avses både de ursprungliga och de rättade årsredovisningarna om inget annat anges.

### 2 Placering av stiftelsens förmögenhet

Stiftelsen bildades år 1985 av en fysisk person, här kallad stiftaren. Enligt stiftelseförordnandet skall stiftelsen ur avkastningen lämna bidrag för beredande av vetenskaplig undervisning, främja vetenskaplig forskning samt även, under vissa närmare angivna förutsättningar, stödja svenskt näringsliv och handikappade personer. Stiftelsens förmögenhet uppgick vid bildandet till 33 mnkr och bestod då huvudsakligen av aktier i ett marknadsnoterat aktiebolag, här kallat A-bolaget. I stiftelseförordnandet anges att styrelsen inte får avyttra aktierna i A-bolaget utan samtycke från stiftaren. I övrigt innehåller stiftelseförordnandet inga inskränkningar av styrelsens rätt att placera stiftelsens förmögenhet. Stiftaren ingick i stiftelsens styrelse.

I årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000 och 2001 redovisade stiftelsen långfristiga innehav av värdepapper till ett värde av 60 mnkr, varav nästan allt avsåg aktier i ett annat marknadsnoterat aktiebolag, här kallat B-bolaget. I detta bolag var stiftaren verkställande direktör och styrelseledamot. A-son och den auktoriserade revisorn var revisorer i bolaget. Stiftelsen redovisade inte någon utdelning på aktierna under de båda räkenskapsåren. Av A-sons dokumentation avseende revisionen av stiftelsen framgår för båda räkenskapsåren att aktiernas marknadsvärde var betydligt lägre än det redovisade värdet. De aktuella åren redovisade

stiftelsen dessutom fordringar på B-bolaget om 14 mnkr respektive 4 mnkr. Stiftelsens balansomslutning uppgick de båda åren till 84 mnkr respektive 73 mnkr.

Länsstyrelsen i Stockholms län riktade i mars 2004, i egenskap av tillsynsmyndighet för stiftelsen, kritik mot stiftelsens förvaltning och redovisning på flera punkter avseende räkenskapsåren 1996–2002. Bland annat uttalade länsstyrelsen att förmögenheten inte hade varit godtagbart placerad och att den ensidiga placeringen av förmögenheten i aktier i B-bolaget kraftigt hade försvårat uppfyllelsen av stiftelsens ändamål.

A-son har anfört följande. Det första av stiftelsens räkenskapsår som han reviderade var år 1997. Detta år innehade stiftelsen inte längre några aktier i A-bolaget. Han utgick från att stiftaren hade lämnat sitt samtycke till ”utbytet” av aktier i A-bolaget mot aktier i B-bolaget. Han tolkade stiftelseförordnandet så att placering därefter endast skulle göras i detta bolags aktier och inga andra värdepapper. Han hade tagit del av planer och budgetar för B-bolagets investeringar i utlandet. Enligt dessa budgetar skulle investeringarna ge mycket god avkastning. Innehavet av aktierna i B-bolaget skulle därmed vara en god placering av stiftelsens kapital. Avkastningen skulle uppstå när B-bolagets anläggningar i utlandet hade tagits i bruk. Han bedömde att nedgången i aktiernas värde inte var bestående.

RN gör följande bedömning.

I stiftelseförordnandet anges att stiftelsen inte får avyttra sitt innehav av aktier i A-bolaget utan stiftarens samtycke. Härutöver innehåller stiftelseförordnandet inga inskränkningar vad gäller placeringen av stiftelseförmögenheten. Aktierna i A-bolaget hade avyttrats redan innan A-son utsågs till stiftelsens revisor. A-son har uppgett att han tolkade stiftelseförordnandet så att placering därefter endast skulle göras i aktier i B-bolaget. RN finner dock att han inte har haft fog för sin bedömning att aktierna i B-bolaget hade ersatt aktierna i A-bolaget, dvs. att stiftelsens förmögenhet skulle placeras endast i aktier i B-bolaget.

I 2 kap. 4 § stiftelselagen (1994:1220) föreskrivs att styrelsen eller förvaltaren i en stiftelse ansvarar för att förmögenheten är placerad på ett godtagbart sätt i den mån det inte följer av stiftelseförordnandet hur förmögenheten skall vara placerad. Som bakgrund till kravet på godtagbar placering nämns i stiftelselagens förarbeten att ”de risker som alltid är förknippade med förmögenhetsförvaltning bör spridas på ett sådant sätt att stiftelsens förmögenhet sammantaget framstår som godtagbart placerad”. Vidare anges att hänsyn skall tas till säkerhet i form av trygghet mot nominella förluster och skyddet mot att kapitalet urholkas genom fortgående penningvärdesförsämring. Andra faktorer att beakta är förmögenhetens avkastning i form av ränta eller annan utdelning samt möjligheten till real värdestegring, prop. 1993/94:9, sid. 121 f.

I 4 kap. 11 § tredje stycket 1 stiftelselagen föreskrivs att revisorerna skall anmärka i sin revisionsberättelse bland annat om stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller om dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 § samma lag.

Det kan konstateras att stiftelsen huvudsakligen hade placerat sin förmögenhet i aktier i ett enda bolag, att stiftelsen under aktuella år inte hade erhållit någon avkastning på denna placering samt att stiftelsens tillgångar därutöver till stor del bestod av fordringar på samma bolag. Härigenom har stiftelsen brutit mot kravet i 2 kap. 4 § stiftelselagen på godtagbar placering. Genom att inte anmärka i sina revisionsberättelser på detta förhållande har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### **3 Låneskulder**

Under räkenskapsåret 2000 lånade stiftelsen 37,5 mnkr i en utländsk bank. Det framgår av A-sons revisionsdokumentation för detta räkenskapsår att han hade fått en muntlig uppgift om att den aktuella skuldposten avsåg en låneskuld till en viss bank men att han inte hade tagit del av något skriftligt bevis för lånet och dess villkor. Innan revisionen av räkenskapsåret 2001 slutfördes fick han del av ett intyg från banken i fråga, daterat den 10 april 2003. Av intyget framgår att lånet hade beviljats i november 1999, att det löpte med 14 procents ränta som skulle betalas kvartalsvis samt att lånet förföll till betalning i november 2005. Stiftelsen redovisade räkenskapsåret 2001 en räntekostnad om endast 4 000 kr.

A-son har anfört följande. Han begärde flera gånger att få ta del av en lånehandling avseende det aktuella banklånet. Först i april 2003 kunde stiftelsen förete det ovan nämnda intyget. Stiftelsen hade använt lånebeloppet för att förvärva aktier i B-bolaget. Han har inte vidtagit några granskningsåtgärder eller gjort några överväganden avseende lånet utöver att ta del av intyget och att konstatera att stiftelsen hade erhållit aktier i B-bolaget motsvarande lånebeloppet. Han fann det anmärkningsvärt att någon ränta inte hade bokförts. I efterhand har han kunnat konstatera att lånet har återbetalats utan att stiftelsen har erlagt eller krävts på någon ränta.

RN gör följande bedömning.

Den redovisade låneskulden uppgick till 37,5 mnkr och utgjorde därmed en väsentlig post i årsredovisningarna för de båda räkenskapsåren. Det kan konstateras att A-son vid revisionen av räkenskapsåret 2000 saknade underlag för att godta skuldposten. Det måste anses anmärkningsvärt att en revisor accepterar en så väsentlig balanspost helt utan revisionsbevis. Genom att göra detta har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2001 har A-son tagit del av intyget enligt vilket lånet löpte med ränta och funnit det anmärkningsvärt att någon ränta inte hade bokförts. Han har emellertid, trots kännedom om räntan och räntesatsen, inte utrett varför stiftelsen hade redovisat endast en obetydlig räntekostnad. Det kan konstateras att en ränteskuld beräknad i enlighet med villkoren i intyget skulle ha uppgått till ett väsentligt belopp. Genom att inte närmare utreda förhållandena rörande räntan på lånet har A-son även beträffande detta räkenskapsår allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **4 Borgensåtaganden**

Stiftelsen redovisade i de rättade årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000 och 2001 borgensåtaganden om 133 mnkr respektive 308 mnkr. Borgensåtagandena gjordes till förmån för två dotterbolag till B-bolaget.

A-son har anfört följande. Borgensåtagandena var relativt stora men innebar enligt stiftelsens företrädare ”inga kostnader för stiftelsen”. Åtagandena gjordes till följd av krav från utländska banker i samband med vissa investeringar som B-bolagets dotterbolag gjorde. Stiftaren hade inte något väsentligt inflytande över B-bolaget.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 6 § stiftelselagen följer att en stiftelse inte får ställa säkerhet till förmån för en juridisk person över vars verksamhet stiftaren har ett bestämmande inflytande. Stiftaren var styrelseledamot och verkställande direktör i B-bolaget och måste därmed anses ha haft ett väsentligt inflytande över såväl B-bolaget som dess dotterbolag. Vidare anges i förarbetena till

stiftelselagen att det praktiskt taget alltid strider mot styrelsens vårdnadsplikt att låta stiftelsens egendom utgöra säkerhet för någon annans förbindelser samt att det enda undantaget från den principen är om stiftelsen skall tillgodose sitt syfte på detta sätt, prop. 1993/94:9 sid. 124.

RN finner med hänvisning till det ovan anförda att stiftelsens borgensåtaganden stred mot 2 kap. 6 § stiftelselagen och att detta förhållande skulle ha anmärkts i revisionsberättelserna. A-sons förklaring att åtagandet enligt stiftelsens företrädare inte innebar några kostnader för stiftelsen framstår som särskilt anmärkningsvärd. Det förhållandet att borgensåtagandet fram till tidpunkten för revisionen inte hade behövt infrias medför inte att åtagandet blir tillåtet. En eventuell bedömning av risken för att stiftelsen i framtiden skulle behöva infria åtagandet är inte heller relevant. Genom att inte anmärka på att stiftelsen hade ställt säkerhet i strid med 2 kap. 6 § stiftelselagen har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## 5 Brister i årsredovisningarna

I den ursprungliga årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 redovisade stiftelsen kortfristiga skulder om 462 000 kr och eget kapital om 46,0 mnkr. Samma belopp redovisades som jämförelsetal för räkenskapsåret 2000 i den ursprungliga årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. I den rättade årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 redovisades kortfristiga skulder om 14,7 mnkr och eget kapital om 31,7 mnkr. Motsvarande korrigerings av jämförelsetalen gjordes i den rättade årsredovisningen för räkenskapsåret 2001.

Det framgår inte av de ursprungliga årsredovisningarna för räkenskapsåren 2000 och 2001 hur stiftelsens ändamål hade främjats under respektive år. Av förvaltningsberättelserna i de rättade årsredovisningarna framgår att stiftelsen hade lämnat bidrag om 172 000 kr under räkenskapsåret 2000 samt bidrag om 100 000 kr under påföljande år. Beloppen redovisades i resultaträkningarna som övriga externa kostnader.

Stiftelsens aktieinnehav i B-bolaget var betydande och dess rösträttsandel i bolaget uppgick till 43 procent. I såväl den ursprungliga som den rättade årsredovisningen för räkenskapsåret 2001 saknas uppgift om B-bolagets eget kapital och resultat.

A-son har anfört följande. Han medger att granskningen av stiftelsens årsredovisningar var bristfällig. I samband med att uppgifter publicerades i media om att stiftelsen inte hade ingett årsredovisningar till länsstyrelsen i tid krävde stiftelsen att revisorerna skulle avge revisionsberättelse omedelbart. Det var vid detta tillfälle viktigt att undvika dålig publicitet i samband med B-bolagets engagemang i utlandet. Med hänsyn till detta skrev han på revisionsberättelsen. I efterhand har han insett att han borde ha utfört en mer noggrann granskning av årsredovisningarna. Då han av RN har ombetts kommentera det förhållandet att bidragen hade redovisats som kostnader har han uppgett att han inte kände till att utdelade bidrag bör redovisas som en minskning av stiftelsekapitalet.

RN gör följande bedömning.

Posterna eget kapital och kortfristiga skulder var felredovisade i den ursprungliga årsredovisningen för räkenskapsåret 2000. Motsvarande jämförelsetal för räkenskapsåret 2000 var felaktiga i den ursprungliga årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. Vidare saknas i de båda ursprungliga årsredovisningarna sådana uppgifter som enligt 6 kap. 4 § årsredovisningslagen skall lämnas om hur stiftelsens ändamål har främjats under respektive räkenskapsår.

Eftersom stiftelsens avkastning skall användas för stiftelseändamålet utgör stiftelsen en avkastningsstiftelse. Enligt Bokföringsnämndens uttalande BFN U 95:3, med rubriken

Redovisning i avkastningsstiftelser, bör utdelade bidrag inte redovisas som en kostnad utan som en minskning av fritt eget kapital. RN konstaterar att stiftelsen i strid med god redovisningssed har kostnadsfört lämnade bidrag.

Av 5 kap. 8 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) följer att ett företag som innehar andelar i ett intresseföretag skall lämna uppgift i årsredovisningen om bland annat det andra företagets eget kapital och resultat. Ett företag utgör enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen intresseföretag i förhållande till ett annat företag i fall då det ägda företaget inte utgör ett dotterbolag men det ägande företaget ändå utövar ett betydande inflytande över det ägda företagets driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. Ett sådant betydande inflytande skall anses föreligga om det ägande företaget innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i det ägda företaget om inte annat framgår av omständigheterna. Det kan konstateras att B-bolaget utgjorde ett intresseföretag till stiftelsen. Stiftelsens årsredovisningar skulle därmed ha innehållit uppgifter om bolagets eget kapital och resultat.

Som framgår ovan innehåller både de ursprungliga och de rättade årsredovisningarna ett antal felaktigheter. Dessa felaktigheter borde ha upptäckts vid en normalt utförd revision. A-son har medgett att hans granskning av de ursprungliga årsredovisningarna var bristfällig och att han borde ha utfört en mer noggrann granskning. Han har som förklaring till sitt handlande hänvisat till vikten av att undvika dålig publicitet i samband med B-bolagets engagemang i utlandet. Detta uttalande vittnar om en anmärkningsvärd undfallenhet gentemot stiftelsens styrelse och han har därmed inte fullgjort sina skyldigheter som revisor. RN konstaterar att A-son har utfört bristfälliga revisioner och att detta, åtminstone vad gäller granskningen av de ursprungliga årsredovisningarna, har skett för att efterkomma styrelsens krav på att revisionsberättelser skulle lämnas ”omedelbart”. Härigenom har han allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det förhållandet att en del av bristerna upptäcktes och åtgärdades i de rättade årsredovisningarna medför ingen annan bedömning.

## 6 Övriga brister

Stiftelsen överförde i juni 2000 ett belopp om 150 000 kr till en styrelseledamot. Beloppet redovisades i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 som en kortfristig fordran om 150 000 kr. Enligt huvudboken avsåg beloppet ett lån till styrelseledamoten. Som underlag till posten finns ett brev från stiftelsen till stiftelsens bank med begäran om överföring av beloppet till styrelseledamotens bankkonto. Detta brev ingår i A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2000.

Stiftelsen köpte räkenskapsåret 2000 konstföremål för 55 000 kr, vilka bokfördes som inventarier. Räkenskapsåret 2001 kostnadsförde stiftelsen ett belopp om 208 000 kr avseende fyra fakturor från en advokatbyrå. Tre av fakturorna var ställda till stiftaren personligen och den fjärde till ett bolag. Vidare kostnadsförde stiftelsen samma räkenskapsår en faktura om 187 000 kr avseende arkitektarbeten för en semesterby i utlandet.

Stiftelsens ursprungliga årsredovisning för räkenskapsåret 2000 avgavs den 13 augusti 2002. A-son lämnade den 7 oktober 2002 en revisionsberättelse utan anmärkning. I stiftelseförordnandet föreskrivs att ”styrelsens förvaltningsberättelse och årsbokslut” skall överlämnas till revisorerna inom två månader från räkenskapsårets utgång.

Revisionsberättelsen avseende stiftelsens ursprungliga årsredovisning för räkenskapsåret 2001 är utformad som en revisionsberättelse för ett aktiebolag och är ställd ”till bolagsstämman”. I revisionsberättelsen uppger A-son bland annat att han har granskat om styrelseledamöterna har handlat i strid med aktiebolagslagen eller bolagsordningen. Vidare tillstyrker han ”att

bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen för bolaget, disponerar vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret". I revisionsberättelsen finns inget uttalande om huruvida styrelseledamöterna har handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförordnandet.

A-son har anfört följande.

Han bedömde att utbetalningen om 150 000 kr till en styrelseledamot inte stred mot låneförbudet i 2 kap. 6 § stiftelselagen. Beloppet utgjorde inget lån utan var ett förskott för utfört arbete. Beslut om utbetalningen fattades av stiftaren och var inte protokollfört. A-son har, som svar på RN:s fråga om vilket underlag han hade för att verifiera att beloppet avsåg utfört arbete, endast hänvisat till en faktura från styrelseledamotens aktiebolag, utfärdad i december 2002.

Vad gäller konstinköpet bedömde A-son att beloppet var oväsentligt och han lade därför inte ned "någon större ansträngning" på att utreda om placeringen var förenlig med stiftelseförordnandet. Han har inte kunnat klargöra vem advokatkostnaderna avsåg eller vilket samband dessa kostnader hade med stiftelsens ändamål. Utbetalningarna var godkända av stiftaren. Eftersom beloppet bedömdes vara oväsentligt accepterade A-son posten. Stiftelsen projekterade en semesterby i utlandet som skulle drivas tillsammans med en internationell hotellkedja. Stiftelsen skulle härigenom kunna stödja handikappade personer genom att låta dem vistas i den planerade semesterbyn. Det ingår i stiftelsens ändamål att stödja handikappade personer. Enligt muntliga uppgifter från styrelsen kom projektet aldrig att genomföras.

Det berodde på ett förbiseende att det inte påtalades i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000 att årsredovisningen var avgiven för sent.

Formuleringarna i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001 blev felaktiga och rättades i den revisionsberättelse som avgavs beträffande den korrigerade årsredovisning som stiftelsen senare avgav för samma räkenskapsår.

RN gör följande bedömning.

Som framgår i de föregående avsnitten har RN kunnat konstatera ett flertal allvarliga brister i A-sons revision av den aktuella stiftelsen. Det intryck av revisionen som dessa brister förmedlar, förstärks ytterligare av de nu aktuella missförhållandena.

Enligt 2 kap. 6 § stiftelselagen får en stiftelse inte lämna penninglån till den som ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen. En stiftelse med egen förvaltning, dvs. en stiftelse i vilken fysiska personer har åtagit sig att förvalta stiftelsens egendom, företräds enligt 2 kap. 16 § stiftelselagen av dess styrelse.

Stiftelsen hade utbetalat 150 000 kr till en styrelseledamot och i bokföringen angett att det avsåg ett lån till styrelseledamoten. Dessa omständigheter talar klart för att en överträdelse av stiftelselagens låneförbud hade ägt rum. Det har därmed ankommit på A-son att granska huruvida utbetalningen stred mot låneförbudet. Han har invänt att utbetalningen inte avsåg ett lån utan utgjorde ett förskott på utfört arbete. Till stöd för denna uppfattning har han endast hänvisat till den ovan nämnda fakturan, vilken emellertid är utfärdad efter det att han lämnade sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000. RN konstaterar att A-son har saknat grund för sin slutsats att utbetalningen inte utgjorde ett förbjudet lån. Genom att i detta avseende inte vidta tillräckliga granskningsåtgärder har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

I 4 kap. 11 § tredje stycket 1 stiftelselagen föreskrivs att revisorerna skall anmärka i sin revisionsberättelse om stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål. Den aktuella stiftelsens ändamål är som ovan nämnts att lämna understöd för beredande av vetenskaplig undervisning och att främja vetenskaplig forskning samt även, under vissa närmare

angivna förutsättningar, att stödja svenskt näringsliv och handikappade personer. Betalning av stiftarens och andras advokatkostnader, inköp av konstföremål samt uppförande av en semesterby måste anses vara oförenligt med dessa ändamål. RN finner att A-son borde ha anmärkt på att stiftelsens kapital har använts i strid med stiftelsens ändamål.

Av 2 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1079) följer att en stiftelse är bokföringsskyldig om värdet av tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Vidare följer av 6 kap. 1 § samma lag att stiftelser som är bokföringsskyldiga skall, med ett här ej tillämpligt undantag, upprätta årsredovisning.

Av 8 kap. 2 § årsredovisningslagen följer att årsredovisningen för en stiftelse skall lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Vidare föreskrivs i 4 kap. 13 § stiftelselagen att revisorerna skall lämna revisionsberättelsen samt den av dem påtecknade årsredovisningen till styrelsen eller förvaltaren senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång. Enligt 2 kap. 1 § stiftelselagen skall föreskrifterna i stiftelseförordnandet följas vid förvaltningen av stiftelsens angelägenheter om inte föreskrifterna strider mot någon bestämmelse i samma lag. I fall då ett stiftelseförordnande föreskriver att räkenskaperna skall avslutas vid en tidigare tidpunkt än vad lagen kräver skall således reglerna i förordnandet gälla. Enligt det aktuella stiftelseförordnandet skall ”styrelsens förvaltningsberättelse och årsbokslut” lämnas till revisorerna inom två månader från räkenskapsårets utgång.

Stiftelsen var skyldig att upprätta årsredovisning. Det ankommer på revisorn att verka för att årsredovisning upprättas i tid. Om årsredovisningen har avgetts för sent skall detta anmärkas i revisionsberättelsen. Det kan konstateras att den ursprungliga årsredovisningen för räkenskapsåret 2000 avgavs mer än ett år för sent. Genom att inte anmärka på detta förhållande i sin revisionsberättelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

En revisionsberättelse för en stiftelse skall enligt god revisionssed innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna har handlat i strid med stiftelselagen eller stiftelseförordnandet. Den ursprungliga revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2001 saknar detta uttalande och innehåller i stället vissa för stiftelser icke relevanta uttalanden om aktiebolagslagen och om bolagsstämma. Genom att lämna en felaktigt utformad revisionsberättelse har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **7 Andra revisionsuppdrag**

RN har även översiktligt granskat A-sons dokumentation av revisionerna i fem aktiebolag vars verksamhet bestod i bland annat restaurangrörelse, försäljning och taxitrafik. De aktuella revisionerna utfördes under åren 2005 och 2006. RN har vid denna översiktliga granskning inte sett några tecken på allvarigare brister och har därför inte gått vidare med att granska dessa revisioner.

## **8 RN:s sammanfattande bedömning och fråga om disciplinär åtgärd**

Som framgår ovan i avsnitten 2–5 har RN konstaterat ett flertal allvarliga brister i A-sons revisioner av den aktuella stiftelsen. Det intryck av revisionerna som dessa brister förmedlar förstärks ytterligare av de övriga missförhållanden som redovisas i avsnitt 6. RN kan således konstatera att A-son i flera olika avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som ligger honom till last är i några fall mycket allvarligt och ger anledning att ifrågasätta om han är lämplig att verka som revisor. Som särskilt uppseendeväckande framstår det förhållandet att han har utfört bristfälliga revisioner för att

tillgodose stiftelsens krav på att revisionsberättelser skulle lämnas omedelbart i syfte att undvika dålig publicitet i media. Detta visar att han saknar sådan integritet i förhållande till revisionsklienten som fordras av en revisor. Enligt RN:s uppfattning kan även andra allvarliga brister i A-sons revision av stiftelsen till stor del förklaras av hans bristande integritet i förhållande till revisionsklienten. Det gäller främst underlåtenheten att anmärka på de lagstridiga borgensåtagandena samt underlåtenheten att granska dels utbetalningen till en styrelseledamot, dels betalningen av verksamhetsfrämmande kostnader. Vidare måste A-sons underlåtenhet att i övrigt anmärka på stiftelsens bristande efterlevnad av stiftelselagen och stiftelseförordnandet betecknas som mycket anmärkningsvärd.

Även om RN riktar allvarlig kritik mot A-son måste det vid valet av disciplinär åtgärd tas hänsyn till det aktuella revisionsuppdragets speciella karaktär samt det förhållandet att han inte har några andra anmärkningar mot sig. De nu granskade förhållandena framstår som en enstaka företeelse – låt vara av mycket allvarligt slag. Med hänsyn till detta finner RN trots allt att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, skattedirektören Marie Carlsson, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, skattejuristen Kerstin Nyquist, universitetslektorn Catarina af Sandeberg, enhetschefen Bertil Sjöo samt godkände revisorn Maria Stålebrant. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Avvikande mening har anmälts av Elisabeth Palm, Gunnel Wennberg, Catarina af Sandeberg och Maria Stålebrant, som anför följande. Vid valet av disciplinär åtgärd finner vi att den kritik som riktas mot A-son avseende det aktuella revisionsuppdraget är så allvarlig att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Vi anser därför att A-sons godkännande som revisor skall upphävas med omedelbar verkan.