
LR: dom 2008-01-31, mål nr 27197-07

D 38/07

1. Inledning

Auktoriserade revisorn A-son bedriver sin revisionsverksamhet i X AB, där ytterligare två auktoriserade revisorer är anställda. RN har mottagit två underrättelser från Skatteverket rörande A-son och har därför öppnat två disciplinärenden, dnr 2005-605 och 2007-864. Därutöver har det kommit till RN:s kännedom att A-son vid två tillfällen har dömts för medhjälp till bokföringsbrott. Detta har föranlett RN att öppna ytterligare två disciplinärenden, dnr 2007-513 och 2007-414. Samtliga dessa fyra ärenden behandlas i detta beslut. Ärendena behandlas var för sig och därefter görs en sammanvägd 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 discipliningripande 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 av detta tillämpar RN i dessa ärenden 1995 års lag i de delar som avser tid före den 1 januari 2002.

2. Dnr 2005-605

2.1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende A-son, som rör hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. Det reviderade bolaget var ett grossistföretag i livsmedelsbranschen vars nettoomsättning uppgick till drygt 35 miljoner kr om året. A-son har avgett rena revisionsberättelser för räkenskapsåren 2002 och 2003. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för dessa räkenskapsår.

De frågor som behandlas i detta ärende är A-sons granskning av bolagets varulager och långfristiga skulder, samt omständigheterna kring hans avgivande av revisionsberättelser för räkenskapsåren 2002 och 2003.

Det kan inledningsvis nämnas att A-son i sina yttranden till RN har förklarat att revisionsbyrån där han arbetar genomgick en kvalitetskontroll år 2003, och att behovet av förbättringsarbete då blev uppenbart. Utfallet av kvalitetskontrollen gav upphov till ett förändrat arbetssätt inom revisionsverksamheten. Den ”dagliga muntliga avrapporteringen och överlämning” fungerade inte och behovet av tydligare och förbättrade rutiner blev synliggjort. Under 2004 och 2005 har byrån arbetat med att förbättra ”den skriftliga överlämningen” och dokumentationen av arbetet, eftersom en stor del av arbetet tidigare enbart avrapporterades muntligen och inte dokumenterades korrekt. För att förstärka detta har byrån även arbetat med att klargöra och dokumentera ansvarsområden för de personer som är involverade i uppdragen.

Förbättringsarbetet kommer att fortsätta så att revisionsbyrån på ett säkrare sätt kan garantera att alla uppdrag blir korrekt utförda.

A-son har även lämnat en allmänt hållen redogörelse för revisionsbyråns sätt att arbeta med bland annat redovisningsuppdrag, planering av revision, granskning och slutrevision. Han har framhållit att det pågår en kontinuerlig förbättring av revisionsbyråns verksamhet och de rutiner och regler som styr denna.

2.2 Varulager

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2002 redovisade bolaget tillgångar om ca 17,7 miljoner kr. Varulagret redovisades till ca 7,4 miljoner kr. Räkenskapsåret 2003 uppgick de redovisade tillgångarna till ca 15,5 miljoner kr och lagret till ca 6,4 miljoner kr.

Skatteverket har påtalat att bolaget inte upprättade korrekta lagerlistor i samband med lagerinventeringarna räkenskapsåren 2002 och 2003. På lagerlistorna – som tycks vara upprättade i Excel – är lagret uppdelat i 25–30 varugrupper, exempelvis ”nötter + kärnor” (585 550 kr respektive 282 890 kr) och ”ris” (1 177 790 kr respektive 929 760 kr). Det framgår av A-sons revisionsdokumentation att hans medarbetare efterfrågade detaljerade listor som underlag för lagergranskningen, men att de aldrig fick ta del av några sådana listor.

I revisionsdokumentationen har A-son noterat att varulagret hade såväl hög väsentlighet som hög risk. Av dokumentationen framgår vidare att bolaget hade ett datoriserat lagerredovisnings-system och genomförde fysiska inventeringar i anslutning till årsskiftet. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2003 finns en PM som A-son har upprättat från en lagerinventering som genomfördes den 16 januari 2004, per den 31 december 2003. PM:n innehåller en övergripande redogörelse för hur inventeringen gick till. I övrigt konstaterade han att bolagets datasystem gav detaljerad information som framstod som tillförlitlig, att inventeringen verkade genomföras på ett noggrant sätt och att företagsledaren var närvarande och övervakade processen. Han antecknade vidare att han trodde att företagsledaren skulle slå larm om lagret blev ”för högt”.

A-son har uppgett i huvudsak följande rörande sin granskning av bolagets lager.

Han fick revisionsuppdraget år 2000 och gjorde då en mycket grundlig revision av bolaget. Han lade stor vikt vid lagret och gjorde en omfattande utredning och uppmärksammade då att lagret var väl under kontroll. Vid revisionen år 2000 kunde han konstatera att det fanns ett datoriserat lagersystem med god precision. Lagerlistan omfattade då 45 sidor med ett stort antal poster. Även om det kanske inte framgår av hans dokumentation ansåg han att lagret var väl under kontroll på många sätt, och hans intresse riktades därför mot de punkter där han bedömde att felrisken var som störst. I flerårsplaneringen har han inte tillmätt lagret samma vikt som andra, mer angelägna områden.

Under räkenskapsåret 2002 närvarade han vid en inventering. Han gjorde också en kontroll av bolagets bruttovinster samt kontrollerade stora inköp och försäljningar runt årsskiftet. Med hänsyn till detta samt till erfarenheten och granskningen från det föregående räkenskapsåret ansåg han sig kunna acceptera det redovisade lagervärdet räkenskapsåret 2002. Han bedömde att bolaget hade en väl fungerande inventeringsrutin som bolagets ägare styrde, kontrollerade och följde upp. Beställningspunkter kontrollerades noggrant eftersom många av lagerprodukterna hade långa leveranstider.

När det gäller räkenskapsåret 2003 granskade han inköp och försäljningar runt årsskiftet samt kontrollerade bruttovinstmarginalen. Vid besöket på bolagets lager i januari 2004 noterade han att ett stort antal personer aktivt deltog i inventeringen. Vid inventeringen närvarade även en av bolagets konsulter, som han hade goda erfarenheter av. Under senhösten 2004 var han i kontakt med en tjänsteman på Skatteverket för att förvissa sig om att det inte hade framkommit något vid skatterevisjonen i bolaget som han behövde ta hänsyn till vid sitt revisionsarbete. Enligt Skatteverkets uppgifter fanns det ingenting att beakta.

RN gör följande bedömning.

RN instämmer i A-sons bedömning att balansposten varulager hade en hög inneboende risk. Det kan också konstateras att varulagret utgjorde en väsentlig tillgångspost i bolaget under båda räkenskapsåren och att A-son därför hade anledning att ägna det särskild uppmärksamhet vid sina revisioner. Enligt de uppgifter som A-son har lämnat till RN närvarade han vid lagerinventeringar per balansdagarna 2002 och 2003, och han konstaterade att bolagets bruttovinster var normala. I övrigt tycks han i stor utsträckning ha förlitat sig på granskningen från räkenskapsåret 2000, samt på bolagets datoriserade lagarsystem som han bedömde som tillförlitligt.

Av utredningen framgår dock att revisionsteamet inte fick tillgång till detaljerade lagerlistor trots att de efterfrågade detta i samband med båda de aktuella revisionerna. Detta borde A-son inte ha godtagit. De lagerlistor som utgjorde bokslutsunderlag till balansposten varulager innehöll endast sammandrag av lagervärden per varugrupper och innehöll inga närmare uppgifter om hur lagret var sammansatt på artikelnivå. De tycks inte heller ha härrört direkt ur bolagets datasystem. Avsaknaden av detaljerade lagerförteckningar ur bolagets lagarsystem innebär att A-son inte har verifierat sambandet mellan den lagersammanställning som utgjorde underlag till balansposten varulagerlager, lagerbokföringen och resultatet av den fysiska inventeringen. Hans granskning av lagret kan därför inte anses ha gett honom grund för att godta de lagervärden som redovisades i årsredovisningarna för räkenskapsåren 2002 och 2003. På grund av detta hade han inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för dessa räkenskapsår. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

2.3 Långfristiga skulder

Bolaget redovisade bland långfristiga skulder ett belopp om 3,5 miljoner kr. I A-sons revisionsdokumentation finns en kopia av ett skuldebrev som är daterat den 12 februari 1999. Enligt detta skuldebrev hade bolaget lånat ca 3,5 miljoner kr från en privatperson med adress i Marocko. I skuldebrevet anges att krediten skulle löpa med årlig ränta efter en räntesats om 8 procent. Räntan skulle betalas halvårsvis i efterskott med början den 31 december 2002. Bolaget betalade dock inte någon ränta under något av de aktuella räkenskapsåren och redovisade inte heller någon upplupen räntekostnad.

A-son har anfört att posten fanns med i årsredovisningen för det räkenskapsår som bolagets tidigare revisor hade reviderat. Vidare hade företagsledaren muntligen garanterat att pengarna var utlånade av hans far och att denne inte ville ha någon ränta.

RN gör följande bedömning.

Skulden redovisades med ett väsentligt belopp och även den ränta som enligt skuldebrevet skulle

belöpa på räkenskapsåret 2003 utgjorde ett väsentligt belopp. Av A-sons uppgifter framgår att han i huvudsak förlitade sig på företagsledarens uppgifter och den tidigare revisorns granskning. Han skulle emellertid ha vidtagit självständiga granskningsåtgärder för att förvissa sig om dels att skulden existerade och uppgick till det påstådda beloppet, dels att långgivaren hade gått med på att skuldebrevets räntevillkor inte skulle tillämpas. Han kunde exempelvis ha begärt att få en skriftlig bekräftelse från den angivne långgivaren. I och med att A-son inte har vidtagit några sådana granskningsåtgärder har han inte haft tillräcklig grund för att godta bolagets redovisning av skulden. Detta gäller även dess resultatmässiga effekter avseende räkenskapsåret 2003. Den bristande granskningen av posten långfristiga skulder innebär att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2002 och 2003. Som har framgått ovan har även A-sons bristande granskning av varulagret inneburit att han har saknat grund för sådant tillstyrkande. Trots detta har han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna, och han har således åsidosatt god revisions sed.

2.4 Årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002

Bolagets årsredovisning och A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 är daterade den 28 juli 2003. Årsredovisningshandlingarna kom in till PRV (numera Bolagsverket) den 19 september samma år. RN har frågat A-son varför han inte anmärkte på att årsredovisningen var för sent avgiven. Han har uppgett att noteringen om för sent avgiven årsredovisning av misstag inte kom med i revisionsberättelsen.

RN har därefter, vid genomgången av revisionsdokumentationen, funnit ett intyg ställt till PRV som är daterat den 11 juli 2003 där A-son intygar att han samma dag har avgett revisionsberättelse för bolaget för räkenskapsåret 2002.¹ I revisionsdokumentationen finns även en kopia av ett e-postmeddelande som en av A-sons medarbetare skickade till honom den 15 september 2003. I meddelandet redogjorde medarbetaren för sina granskningsåtgärder och bedömningar rörande bland annat bolagets kontanthantering, varulager och kundfordringar, och hon pekade på ett antal frågor som hon ansåg skulle tas upp i en PM till bolaget eller i revisionsberättelsen.

RN har med anledning av dessa omständigheter frågat A-son vilket datum bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2002 avgavs, vilket datum han avslutade revisionen och vilket datum han skrev under revisionsberättelsen. Han har som svar på dessa frågor uppgett att det fanns en årsredovisning redan den 11 juli 2003, men att det vid den tidpunkten fanns viss osäkerhet rörande värderingen av kundfordringarna och leverantörsskulden. Den slutliga årsredovisningen avgavs först den 18 september. Samma dag, den 18 september, avslutade han revisionen och skrev under revisionsberättelsen. A-son har vidare uppgett att revisionsbyråns rutiner inte har fungerat tillfredsställande i det här fallet, att bokslutsavdelningen inte har kontrollerat att datum i den slutliga årsredovisningen uppdaterades och att "kontrollen vid slutrevisionen" inte fungerade.

RN har förelagt A-son att skicka in en kopia av årsredovisningen från den 11 juli 2003, samt en kopia av den revisionsberättelse som han avgav samma dag. RN har också förelagt honom att förklara varför det inte finns några kopior av dessa handlingar i hans revisionsdokumentation. A-

¹ Normalt skall årsredovisningshandlingar ha kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång. I annat fall skall bolaget betala en förseningsavgift. Det finns dock en möjlighet att förlänga denna frist med två månader, bland annat under förutsättning att bolagets revisor intygar att han eller hon har avlämnat en revisionsberättelse till styrelsen inom sju månadersfristen. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. 6 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

son har dock uppgett att han inte sparade några kopior av dessa handlingar. Skälet till detta var att enligt revisionsbyråns dåvarande rutiner sparades enbart ”den sista och slutliga versionen av alla handlingar tillhörande årsredovisningen”.

På RN:s fråga om hur revisionsberättelsen som han avgav den 11 juli 2003 var utformad har A-son hänvisat till att han inte har kunnat hitta någon kopia av revisionsberättelsen.

RN gör följande bedömning.

En revisor skall dokumentera bland annat sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och i 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Om en revisor underlåter att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt är det allvarligt, eftersom det då inte är möjligt att i efterhand analysera och bedöma hans eller hennes arbete.

Om en revisor påstår sig ha utfört vissa åtgärder vid en revision och dessa inte kan utläsas av hans eller hennes dokumentation, får en stor del av RN:s bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sina åtgärder på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bland annat beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina åtgärder.

Det kan konstateras att A-son i sin revisionsdokumentation har en kopia av en årsredovisning och en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 som är daterade den 28 juli 2003. Enligt A-sons uppgifter skulle dessa handlingar i själva verket ha varit daterade den 18 september 2003, och årsredovisningen skulle ha ersatt en årsredovisning som bolaget hade avgett redan den 11 juli samma år. I A-sons revisionsdokumentation finns dock inte någon kopia av den tidigare årsredovisningen. I dokumentationen finns ett intyg om att A-son har avgett en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2002 den 11 juli 2003, men inte heller den revisionsberättelsen finns det någon kopia av i dokumentationen. Som har framgått ovan innebär detta att det ankommer på A-son att göra sannolikt att dessa handlingar har existerat, och att han hade avslutat sin revision av räkenskapsåret 2002 redan när han avgav intyget till PRV.

A-sons förklaring till varför de tidigare versionerna av årsredovisningen och revisionsberättelsen inte bevarades framstår inte som övertygande. Vidare har RN uppfattat hans uppgifter som att det per den 11 juli 2003 enbart skulle ha återstått vissa frågor rörande kundfordringar och leverantörsskulder, som föranledde bolaget att avvakta med att ge in årsredovisningshandlingarna till PRV. I övrigt skulle bolagets årsredovisning ha varit upprättad och revisionen avslutad. E-postmeddelandet från A-sons medarbetare den 15 september 2003 talar dock för att det vid den tidpunkten återstod ytterligare ett antal frågor att ta ställning till inom ramen för revisionen av räkenskapsåret 2002.

Sammantaget finns det enligt RN:s mening mycket som talar för att A-son inte hade avslutat sin revision av räkenskapsåret 2002 den 11 juli 2003, och som en följd av detta kan det starkt ifrågasättas om han verkligen hade avgett en revisionsberättelse när han avgav intyget till PRV. RN finner dock inte att det är utrett med tillräcklig grad av säkerhet att de uppgifter som A-son lämnade i intyget var felaktiga, eller att han inte hade avslutat sin revision när han avgav intyget. Däremot kvarstår det förhållandet att han inte har bevarat kopior av den årsredovisning som han

påstår sig ha reviderat och den revisionsberättelse som han skall ha avgett den 11 juli 2003. Han har inte heller kunnat lämna några uppgifter om innehållet i revisionsberättelsen. Det har därför inte varit möjligt för RN att bedöma A-sons revisionsinsats i den delen. A-son har således åsidosatt sin dokumentationsskyldighet.

När det gäller innehållet i de årsredovisningshandlingar som RN har fått tillgång till, kan konstateras att A-son skulle ha påtalat för bolaget att årsredovisningen som avgavs den 18 september var daterad den 28 juli. Han skulle också ha daterat revisionsberättelsen korrekt. Genom att inte göra detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

2.5 Årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2003

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2003 är daterad den 16 juni 2004, men revisionsberättelsen är undertecknad först den 24 november samma år.

A-son har uppgett att årsredovisningen omarbetades och rättades under lång tid och blev klar den 24 november 2004. Den ursprungliga dateringen kom dock att kvarstå, ”vilket kanske kan ifrågasättas”. Anledningen till att han inte anmärkte på att årsredovisningen var för sent upprättad var att revisionsbyråns rutiner inte fungerade som de borde, att hans assistent skulle ha ändrat i revisionsberättelsen och att ”kontrollfunktionen vid påskrift” inte fungerade tillfredsställande.

RN gör följande bedömning.

Av 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) framgår att årsredovisning skall läggas fram på ordinarie bolagsstämma som skall hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång.² Om årsredovisningen är för sent avgiven skall revisorn anmärka på detta i revisionsberättelsen. Av A-sons uppgifter framgår att årsredovisningen för räkenskapsåret 2003 var avgiven mer än tre månader för sent. Detta kan dock inte utläsas av årsredovisningen eftersom den är feldaterad. A-son skulle ha uppmanat bolaget att datera årsredovisningen korrekt och han skulle ha anmärkt på förseningen i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3. Dnr 2007-513

3.1 Bakgrund

Den 4 april 2007 dömdes A-son av Stockholms tingsrätt för medhjälp till bokföringsbrott till villkorlig dom och 60 dagsböter.³ Domen har inte vunnit laga kraft.

Målet rörde ett aktiebolag där A-son hade varit vald revisor. Företagsledarna i bolaget dömdes för bokföringsbrott medelst urkundsförfalskning. Enligt tingsrättens dom hade företagsledarna åsidosatt sin bokföringsskyldighet genom att redovisa falska leverantörsfakturor i bolaget om sammanlagt drygt en miljon kr under räkenskapsåren 2003 och 2004, samt genom att under

² Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385).

³ Se Stockholms tingsrätts dom den 4 april 2007 i mål nr B 22668-06.

samma räkenskapsår göra privata uttag om ca 600 000 kr som bokfördes som inköp av material.⁴ Företagsledarna dömdes även för grovt skattebrott, bestående i att de hade yrkat avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende de falska fakturorna och att de inte hade redovisat arbetsgivaravgifter på de privata uttagen.

Av handlingarna i ärendet framgår att A-son valdes till revisor i bolaget den 27 oktober 2005 och att han har avgett revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004. Den föregående revisorn hade avgått tidigare under hösten 2005, efter att ha gjort en anmälan till åklagare om misstanke om bokföringsbrott enligt bestämmelserna i 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen.⁵ Brottsanmälan avsåg i huvudsak samma omständigheter som behandlas i tingsrättens dom, dvs. att bolagets bokföring innehöll falska fakturor. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2004 redovisade bolaget en nettoomsättning om drygt 24 miljoner kr.

Det som RN har att ta ställning till är A-sons revision av räkenskapsåret 2004. RN kommer till en början att behandla hans sätt att hantera uppgifterna om att det hade förekommit falska fakturor i bolaget. Därefter behandlas vissa omständigheter kring hans avgivande av revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004.

3.2 Uppgiften om att det hade förekommit falska fakturor

I A-sons revisionsdokumentation finns en kopia av ett dokument benämnt ”RR-analys” som tycks vara upprättat av bolagets tidigare revisor. I denna finns uppgifter om att bolaget hade kostnadsfört och betalat ut pengar avseende falska fakturor och att det fanns en risk att bolaget på så sätt hade ”plockat ut svarta pengar”. Enligt uppgifter i ett polisförhör med A-son som hölls den 19 oktober 2006 fick han även muntliga uppgifter – av bolagets tidigare revisor eller av dess redovisningskonsult – om att det hade förekommit någon form av oegentligheter rörande fakturor som hade bokförts i bolaget. Det kan inte utläsas av revisionsdokumentationen att dessa uppgifter skulle ha föranlett några särskilda granskningsåtgärder eller överväganden från hans sida. RN har förelagt A-son att kommentera detta, samt att redogöra för sin granskning och sina överväganden.

I polisförhöret har A-son uppgett att han trodde att bolagets bokföring hade justerats för att rätta till de felaktigheter som hade förekommit. RN har frågat honom om han gjorde något för att försäkra sig om att så hade skett.

Av uppgifterna i polisförhöret framgår även att bolagets räkenskapshandlingar var tagna i beslag, och att A-son enbart hade tillgång till redovisningen i form av s.k. SIE-filer. Han granskade SIE-filerna med hjälp av ett revisionsprogram, och hittade då inte några onormala transaktioner.

A-son har lämnat i huvudsak följande uppgifter.

Bolagets material hade först reviderats av den föregående revisorn på ett noggrant sätt, vilket hade uppdragat de avancerade förfalskningarna. Därefter hade Ekobrottsmyndigheten haft tillgång till materialet – däribland den avgående revisorns promemoria – under flera månader, och torde då ha gått igenom det ytterligare en gång. Ekobrottsmyndigheten var således underlättad om de falska fakturorna avseende räkenskapsåren 2003 och 2004. Det var osäkert om

⁴ Företagsledarnas bokföringsbrott omfattade även räkenskapsåret 2005, då de gjorde privata uttag om ca 400 000 kr som redovisades som inköp av varor och förskott på lön.

⁵ Motsvarande bestämmelser fanns tidigare i 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen (1975:1385).

Ekobrottsmyndigheten skulle välja att gå igenom även räkenskapsåren 2001 och 2002. Under de förutsättningarna bedömde han det som svårt att genomföra några åtgärder som skulle kunna ge information utöver den som redan hade framkommit. Han kunde konstatera att den tidigare revisorns revision var föredömligt dokumenterad, och litade på att den var rätt utförd. För att ge ytterligare information skrev han i revisionsberättelsen att han hade valts till revisor efter räkenskapsårets utgång och att han inte hade deltagit i varulagerinventeringen.

När det gäller uppgiften om att felaktigheterna i bokföringen skulle ha rättats, har A-son uppgett att han hade blandat ihop åren i polisförhöret. Det skall vara rättat och kompletterat under år 2006, men under det aktuella året hade ingenting rättats. Detta framgår vid en kontroll mot den tidigare revisorns granskningsrapport. Enligt en uppgift från bolagets redovisningskonsult skulle årsredovisningen, såvitt A-son förstod, inte ändras eller ens justeras eftersom det var oklart vad som skulle ändras och för hur många år.

RN gör följande bedömning.

Av utredningen i ärendet framgår att A-son var medveten om att det hade förekommit falska fakturor i bolaget, och att detta hade föranlett den tidigare revisorn att anmäla brottsmisstanke till åklagare samt att avgå från uppdraget. Trots detta har A-son inte vidtagit några åtgärder för att försäkra sig om att felet i bolagets redovisning hade rättats. Genom denna passivitet har han åsidosatt god revisions sed.

3.3 Avgivandet av revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004 är upprättad den 13 december 2005. I den revisionsberättelse som kom att skickas till Bolagsverket upplyste A-son om att han hade valts efter räkenskapsårets utgång, att han därför inte hade kunnat närvara vid lagerinventeringen och att han inte heller på något annat sätt hade kunnat verifiera lagret. Han uppgav även att han inte hade kunnat bedöma och verifiera gjorda inköp av varor och tjänster. Med reservation för detta och den osäkerhet som det medförde, uppgav han att han hade genomfört revisionen enligt god revisions sed och att han ansåg att årsredovisningen gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han tillstyrkte fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar samt att styrelsen skulle beviljas ansvarsfrihet.

I A-sons revisionsdokumentation finns en kopia av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004, med en revisionsberättelse som är undertecknad av honom. Den revisionsberättelsen har ett annat innehåll än den som har skickats till Bolagsverket. Enligt den andra versionen hade han inte haft tillgång till bolagets bokföring för den aktuella perioden, och han hade därför inte kunnat utföra revisionen i enlighet med god revisions sed. På grund av detta kunde han inte uttala sig om huruvida årsredovisningen var upprättad enligt årsredovisningslagen och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han kunde inte heller till- eller avstyrka att bolagsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna eller beviljade styrelsen ansvarsfrihet.

Båda versionerna av revisionsberättelsen är daterade den 8 mars 2006.

A-son har ombetts att kommentera dessa omständigheter och att ange vilken av revisionsberättelserna som är den rätta, samt att förklara i vilket sammanhang han avgav de båda versionerna.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Hans uppfattning är, och har hela tiden varit, att det är revisionsberättelsen där han anger att han inte hade haft tillgång till bolagets bokföring som är den rätta. Denna revisionsberättelse skickades per fax till Bolagsverket av en av hans medarbetare. Bolagsverket vägrade dock att godkänna revisionsberättelsen och ville med anledning av detta försätta bolaget i tvångslikvidation. Med hänvisning till tidsnöden och uppdragets art avgav han då en ny version av revisionsberättelsen för att undanröja likvidationsplikten. Hans avsikt var att han därefter, när risken för likvidation var undanröjd, skulle sända in den första versionen på nytt. Så kom dock aldrig att ske, vilket berodde på ett förbiseende från en av hans medarbetares sida.

RN gör följande bedömning.

Om ett aktiebolag inte ger in bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång skall bolaget betala en förseningsavgift till staten. Om bolaget inte skickar in årsredovisningshandlingarna trots att det har meddelats förseningsavgifter skall Bolagsverket förelägga bolaget att vidta rättelse vid äventyr av tvångslikvidation. Bestämmelserna om förseningsavgifter och tvångslikvidation finns i 8 kap. årsredovisningslagen och i 25 kap. 11 § aktiebolagslagen.

Av de uppgifter som A-son har lämnat i ärendet framgår sammanfattningsvis att han avgav två revisionsberättelser för bolaget avseende räkenskapsåret 2004. De båda versionerna är i alla väsentliga avseenden olika till sitt innehåll. De innehåller olika uppgifter om den granskning som A-son hade utfört och frågan om revisionen hade utförts enligt god revisionssed. De skiljer sig åt när det gäller frågan om årsredovisningen var upprättad enligt årsredovisningslagen och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Vidare innehåller de olika ställningstaganden i frågorna rörande bolagsstämmans fastställande av resultat- och balansräkningarna samt styrelsens ansvarsfrihet.

A-son har uppgett att den första versionen – enligt vilken han inte hade genomfört någon revision i enlighet med god revisionssed och därför inte kunde ta ställning till vare sig årsredovisningens innehåll, resultatdispositionen eller frågan om styrelsens ansvarsfrihet – var den ”rätta” och den som avspeglade de verkliga förhållandena. Den andra versionen av revisionsberättelsen avgav han efter att Bolagsverket hade meddelat att de inte godtog den första, i syfte att förhindra att bolaget försattes i tvångslikvidation.

Aktiebolagslagen uppställer vissa grundläggande krav på innehållet i en revision, nämligen att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning.⁶ A-son hade inte fått tillgång till bolagets räkenskapsmaterial. Detta utgjorde en sådan begränsning i revisionens omfattning att det kan ifrågasättas om A-son hade grund för att avge revisionsberättelse för bolaget. Det har dock framgått i ärendet att bokföringen hade blivit föremål för granskning av bolagets tidigare revisor. Denna granskning hade A-son vissa möjligheter att verifiera vid sin analys av SIE-filerna. Under dessa omständigheter kan det enligt RN:s mening inte uteslutas att bokföringen hade blivit föremål för en sådan granskning att A-son hade grund för att avge revisionsberättelse för bolaget.

⁶ Se 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551), samt motsvarande bestämmelse i 10 kap. 3 § i den äldre aktiebolagslagen (1975:1385).

A-son har dock därefter återtagit sin ursprungliga revisionsberättelse och avgett en ny där han angav att revisionen – med några undantag – hade genomförts enligt god revisionsred. I denna gjorde han ett antal uttalanden som han enligt sina egna uppgifter inte hade grund för. Denna andra revisionsberättelse var direkt missvisande, vilket måste ha stått klart för A-son. I och med att A-son har avgett en revisionsberättelse vars innehåll är avsett att vilseleda läsaren, har han uppsåtligt gjort orätt i sin revisionsverksamhet.

A-son avgav revisionsberättelserna för att förhindra att bolaget försattes i tvångslikvidation. En sådan önskan att ”hjälpa” en revisionsklient att undgå en myndighetssanktion av detta eller liknande slag kan dock under inga omständigheter försvara ett avsteg från de regler som en revisor skall iaktta i sin yrkesutövning.

A-son har uppgett att avsikten var att han, när hotet om tvångslikvidation väl var undanröjt, skulle återta den andra revisionsberättelsen från Bolagsverket och ersätta den med den första versionen. Som har framgått ovan medförde den andra revisionsberättelsen en risk för att Bolagsverket skulle avstå från att försätta bolaget i tvångslikvidation med stöd av den felaktiga uppgiften om att bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 2004 hade blivit föremål för en revision enligt god revisionsred. Den skada som detta skulle ha inneburit hade A-son inte kunnat läka genom att i efterhand återta revisionsberättelsen.

4. Dnr 2007-514

4.1 Bakgrund

Den 8 februari 2007 dömdes A-son av Uppsala tingsrätt för medhjälp till bokföringsbrott, ringa brott, till 80 dagsböter. Domen har inte vunnit laga kraft.

Målet rörde ett aktiebolag där A-son hade varit vald revisor. Bolaget bildades den 17 april 2000 och dess första räkenskapsår löpte till och med den 31 augusti 2001. Den 18 oktober 2000, dvs. under det första räkenskapsåret, trädde bolaget i frivillig likvidation. Bolagets andra räkenskapsår löpte mellan den 1 september 2001 och den 19 december 2001, vilket är det datum då likvidationen avslutades. Bolagets styrelsesuppleant förordnades som likvidator den 26 oktober 2000. Samma datum registrerades A-son som revisor i bolaget. Han avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000/01 den 10 december 2001 och för räkenskapsåret 2001 den 19 december 2001. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för de aktuella räkenskapsåren.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 redovisade bolaget som enda tillgång en långfristig fordran om ca 2,6 miljoner kr. Åklagaren har gjort gällande att denna fordran var värdelös och därför inte skulle ha tagits upp till sitt nominella värde. I ärendet kommer RN att behandla A-sons hantering av denna fordran.

4.2 Långfristiga fordringar

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 redovisade bolaget långfristiga fordringar om ca 2,6 miljoner kr och långfristiga skulder om drygt 2,5 miljoner kr. Posten om 2,6 miljoner kr var redovisad som en fordran på ett finskt bolag. Ingen av dessa poster återfinns i årsredovisningen för det efterföljande räkenskapsåret. En följd av detta är att det redovisade egna kapitalet i bolaget minskade från 76 000 kr i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 till 9 000 kr i årsredovisningen för räkenskapsåret 2001. När A-son avgav sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2000/01 och 2001 var det finska bolagets huvudmän föremål för polisutredning i

Finland.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Det reviderade bolagets verksamhet startades ursprungligen i Finland i början av 1990-talet. Det svenska bolaget bildades av de finska investerarna för att kunna betala ut anvisningsprovisioner och sköta investerarkontakterna i Sverige, där distributionen av avkastningen skulle vara en central del. Bolaget bildades inte för att vara direkt kapitalförmedlare eller kapitalförvaltare och det var inte registrerat som finansbolag hos Finansinspektionen. Alla avtal med investerare skedde i Finland.

Det som redovisades som långfristiga skulder i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 utgjordes av medel som mottagits från insättare. Enligt hans uppfattning – såväl vid tiden för revisionerna som i dag – utgjorde dessa medel inte någon skuld för bolaget. I konsekvens med detta hade bolaget inte heller någon fordran på det finska bolaget.

Likvidatorn i bolaget föreslog att bolaget skulle bruttoredovisa insättarnas pengar i årsredovisningen för det första räkenskapsåret och nettoredovisa dem i årsredovisningen för året därefter. A-son frågade varför, och fick då svaret att när pengar skulle komma in och delas ut skulle det vara möjligt att sköta detta utan att återuppväcka bolaget. Resonemanget var rimligt och han accepterade det under förutsättning att båda årsredovisningarna gavs in tillsammans med likvidatorns slutredovisning, allt för att årsredovisningarna skulle ge en rättvisande bild och för att ge så mycket information som möjligt.

RN gör följande bedömning.

De poster som redovisades som långfristiga skulder respektive fordringar i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01 skulle enligt A-son ha utgjorts av medel som bolaget hade tagit emot från investerare för det finska bolagets räkning. RN har inte kunnat utröna de närmare avtalsmässiga omständigheterna kring dessa transaktioner. Det kan dock konstateras att bolaget, enligt A-sons egen uppfattning, inte hade vare sig långfristiga skulder eller långfristiga fordringar. Trots detta har han inte anmärkt i revisionsberättelsen på bolagets sätt att redovisa de aktuella medlen som skulder respektive fordringar i årsredovisningen för räkenskapsåret 2000/01. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

A-sons underlåtenhet att anmärka i revisionsberättelsen framstår som särskilt graverande eftersom han redan när han avgav revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000/01 hade kännedom om att likvidatorn avsåg att lyfta ut de aktuella fordrings- och skuldbeloppen ur redovisningen den efterföljande räkenskapsperioden. Som har framgått ovan fick detta en avsevärd effekt på det redovisade egna kapitalets storlek. A-son har anfört att han accepterade den – enligt honom själv – felaktiga redovisningen i den första årsredovisningen under förutsättningen att båda årsredovisningarna skulle ges in tillsammans med likvidatorns slutredovisning, och att redovisningarna tillsammans skulle ge en rättvisande bild. Detta visar enligt RN:s mening på en brist på förståelse för det ansvar som en revisor har när han eller hon skall avge revisionsberättelse för ett avslutat räkenskapsår.

5. Dnr 2007-864

5.1 Bakgrund

RN har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande A-sons uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag. I underrättelsen har Skatteverket uppgett att A-son har lånat ut ca 100 000 kr till en person som var bolagets faktiske företrädare och ägare, nedan kallad NN. I ärendet har RN därför att ta ställning till A-sons oberoende i revisionsuppdraget med hänsyn till lånet till NN. Därutöver har RN anledning att pröva en fråga som rör A-sons sätt att hantera sin revisionsdokumentation.

5.2 A-sons oberoende

Den person som Skatteverket har bedömt var bolagets faktiske företrädare, NN, var verksam i bolaget. Aktierna i bolaget ägdes dock av dennes sambo och döttrar, som även utgjorde bolagets styrelse. Under räkenskapsåret 2000 uppgick bolagets nettoomsättning till drygt 300 000 kr och balansomslutningen till drygt 120 000 kr.

Skatteverket har skickat in en kopia av ett skuldebrev daterat den 19 oktober 2000, enligt vilket NN skulle betala 105 000 kr till innehavaren av skuldebrevet. Krediten skulle förfalla till betalning den 31 december 2000 och löpa med årlig ränta efter en räntesats om 9 procentenheter över Riksbankens diskonto. Enligt Skatteverket skickade revisionsbyrån en faktura till NN avseende den första amorteringen på lånet den 31 december 2000. Skatteverket har även bifogat en kopia av en betalningsuppsmaning daterad den 5 november 2002, där A-son krävde NN på 129 405 kr avseende kapitalbeloppet jämte upplupen ränta.

A-son har anfört i huvudsak följande.

Hans minnesbild är att han valdes till revisor i bolaget i juli 1998 och att han avgick direkt efter revisionen av räkenskapsåret 2000, som han avslutade i augusti 2002. Han har avgett revisionsberättelser för räkenskapsåren 1999 och 2000.

När det gäller lånet om 100 000 kr har A-son uppgett att han aldrig har sett någon fullmakt för NN att företräda bolaget och att alla bolagets handlingar undertecknades av styrelsen eller av någon av styrelseledamöterna. Han uppfattade NN som kunnig och driftig och som den som skulle arbeta i bolaget. Han uppfattade inte att det skulle ha varit fråga om något bulvanförhållande; det är ovanligt att använda sina barn och sin fru som "målvakter". Lånet lämnades av honom privat till NN, och inte till bolagets ägare eller företrädare. Det stämmer att revisionsbyrån har skickat en faktura till NN avseende avbetalning på lånet. Revisionsbyrån hörde dock ingenting ifrån NN och fakturan betalades inte. Såvitt han minns skickades två aviseringar, inte mer.

När det gäller bakgrunden till lånet har A-son uppgett att bolaget hade lämnat in en ansökan om stämning mot revisionsbyrån, med motkrav på grund av misskötsel. Bolaget hade haft komplicerade affärsförhållanden, och inom bolaget fanns det bra affärsidéer men mindre gott om kapital. Affärerna berörde ett flertal bolag, både i Sverige och i utlandet. Revisionsbyrån försökte bringa ordning och klarhet i detta, men mycket blev aldrig gjort och annat misslyckades de med. Bolagens kreditvärdighet och värde som affärspartners blev lidande på grund av detta, vilket utgjorde grunden för ansökan om stämning mot revisionsbyrån. Sedan uppkom fråga om en skatteskuld för NN som hade samband med "de trassliga affärerna och revisionsbyråns skötsel och/eller misskötsel av dem". Vid genomgången av Skatteverkets krav restes frågan om ett lån, och för A-son var det frågan om det var ett skadestånd eller ett lån. Det kom att skrivas som ett

lån men är idag mera som ett skadestånd. Uppgårelsen var att om NN vann skattetvisten skulle han ha återbetalat pengarna enligt skuldebrevet.

Han anser inte att hans oberoende i revisionsuppdraget har rubbats. Han har även i efterhand kunnat konstatera att revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2000 inte blev ”förskönad”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen skall en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn skall avböja eller avsäga sig uppdraget. En revisor skall bland annat avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger ett s.k. egenintressehot enligt första stycket 1 a, dvs. när revisorn eller någon annan i samma revisionsgrupp har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet. Enligt första stycket 2, den s.k. generalklausulen, skall en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

I förarbetena till revisorslagen nämns den situationen att revisorn har lämnat lån till revisionsklienten som ett exempel på ett egenintressehot.⁷

RN har till en början att ta ställning till om överföringen av medel från A-son till NN över huvud taget var att betrakta som ett lån. Enligt A-sons uppgifter skulle NN använda medlen för att reglera en skatteskuld som var föremål för tvist mellan honom och Skatteverket. Det var osäkert om transaktionen skulle betraktas som ett lån eller som ett skadestånd eftersom avsikten var att NN skulle betala tillbaka pengarna om han vann skattetvisten, men att lånet i annat fall skulle efterges.

Enligt RN:s mening måste A-sons uppgifter tolkas som att han lämnade ett lån till NN som i framtiden kunde komma att kvittas mot ett skadeståndskrav. Det kan i det här sammanhanget även noteras att revisionsbyrån krävde NN på en delbetalning den 31 december 2000, vilket var den tidpunkt då lånet enligt skuldebrevet skulle förfalla till betalning. A-son krävde därefter NN på betalning – inklusive upplupen ränta – i november 2002, efter att han hade av sagt sig revisionsuppdraget. A-son har med andra ord själv behandlat transaktionen som ett lån snarare än som ett skadestånd. RN finner sammantaget att omständigheterna är sådana att A-son måste anses ha lämnat ett lån till NN. Frågan är då hur ett sådant lån skall bedömas i oberoendehänseende.

RN har i ett tidigare ärende uttalat att det vid prövningen av revisorns oberoende i en sådan situation inte bör tillmätas någon betydelse huruvida låntagaren är revisionsklienten eller dennes styrelseledamot/ägare.⁸ I det här fallet var det reviderade bolaget ett familjeföretag med en mycket begränsad verksamhet. Lånet lämnades till en person som var verksam i bolaget och som var sambo med respektive far till de personer som var ägare och styrelseledamöter i bolaget. Med hänsyn till dessa omständigheter har lånet enligt RN:s mening gett upphov till en situation som ligger mycket nära de som träffas av bestämmelsen om egenintressehot i 21 § första stycket 1 a revisorslagen.

⁷ Se prop. 2000/01:146 sid. 101.

⁸ Se RN:s beslut den 8 december 2005 i ärende dnr 2005-789, referat D 49/05 i RN:s praxissamling.

Det kan vidare konstateras att både A-son och revisionsbyrån där han arbetar vid olika tillfällen kom att rikta krav mot NN med anledning av skuldebrevet. Det framgår också av A-sons redogörelse att det fanns ett samband mellan revisionsbyråns uppdrag i bolaget och lämnandet av lånet. Dessa omständigheter innebär att lånet hade en stark koppling både till revisionsbyrån och till det reviderade företaget, och det kan därför inte betraktas som en rent privat transaktion mellan A-son och NN. RN finner att omständigheterna var sådana att lånet till NN utgjorde ett förhållande av sådan art att det kunde rubba förtroendet för A-sons oberoende enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2. Det har inte framkommit att det skulle ha förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några åtgärder som gjorde att A-son trots detta kunde stå kvar som revisor i bolaget. Han har således varit skyldig att avsäga sig revisionsuppdraget. Genom att ändå kvarstå som revisor i bolaget och avge revisionsberättelse för räkenskapsåret 2000 har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5.3 Revisionsdokumentationen för uppdraget

RN har begärt att få ta del av A-sons revisionsdokumentationen för uppdraget. Han har dock uppgett att revisionsbyrån där han arbetar nyligen har bytt lokaler och att den aktuella revisionsakten inte har kunnat återfinnas.

En revisor skall bevara sin revisionsdokumentation i minst tio år från utgången av det kalenderår då granskningen avslutades. Dokumentationen skall förvaras i ordnat skick och på ett betryggande sätt, och den skall på begäran inges till RN. Detta framgår av 5 § Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. A-son har – enligt uppgift på grund av att revisionsbyrån har flyttat – inte kunnat hitta revisionsdokumentationen för det aktuella uppdraget. På grund av detta har det inte varit möjligt för RN att på ett tillfredsställande sätt bedöma hans revisionsinsats. Genom att inte förvara sin dokumentation på ett sådant sätt att den kunde återfinnas och skickas in till RN, har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6. Sammantagen bedömning och val av disciplinär åtgärd

Enligt 32 § första stycket revisorslagen skall en revisors godkännande eller auktorisation upphävas om revisorn uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet. Om det finns förmildrande omständigheter får i stället varning meddelas. Av andra stycket samma paragraf framgår att om en revisor på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Om det är tillräckligt får revisorn i sådana fall i stället meddelas en erinran, och om omständigheterna är synnerligen försvårande får godkännandet eller auktorisationen upphävas. Bestämmelser med i huvudsak samma innehåll fanns tidigare i 22 § i 1995 års lag om revisorer.

Det kan inledningsvis konstateras att RN tidigare har meddelat A-son varning vid två tillfällen, den 16 juni 1997 och den 11 september 2003.⁹ Det första ärendet rörde en fråga om jäv. I det senare ärendet fann RN bland annat att A-son vid revisionen av ett aktiebolag hade daterat sin revisionsberättelse på ett felaktigt sätt och att han hade underlåtit att anmärka på för sent avgiven årsredovisning. Vidare fann RN att han, avseende en fordran uppgående till ett väsentligt belopp, hade förlitat sig på uppgifter från företagsledaren utan att göra någon egen uppföljning av att fordran existerade.

⁹ Se RN:s beslut i disciplinärendena dnr 1996-1235 och 2002-1596.

I samtliga de fyra revisionsuppdrag som RN har granskat inom ramen för det här beslutet har RN funnit allvarliga brister i A-sons arbete. A-son har gjort en bristfällig granskning av väsentliga poster, något som i flera fall har inneburit att han saknat grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. Även bortsett från detta har RN funnit mycket allvarliga brister i hans utformning och avgivande av revisionsberättelser för de reviderade bolagen och, inte minst, att han i ett fall uppsåtligen har avgett en vilseledande revisionsberättelse. I ett fall har A-son kvarstått som revisor i ett bolag trots att han var skyldig att avsäga sig uppdraget enligt revisorslagens oberoenderegler. Därtill kommer att A-son har åsidosatt sin dokumentationsskyldighet i flera avseenden. Genom sina svar till RN har A-son även gett intryck av att ha mycket bristande kontroll över sitt revisionsarbete och sin rapportering. Det som A-son har anfört om revisionsbyråns pågående förbättringsarbete påverkar inte bedömningen av de brister som RN har funnit i hans arbete.

RN har funnit att A-son i ett fall uppsåtligen har gjort orätt i sin revisionsverksamhet. Det finns inte några förmildrande omständigheter. Det finns således grund för att upphäva hans auktorisation som revisor med stöd av 32 § första stycket revisorslagen. RN har även funnit att A-son allvarligt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i ett flertal andra avseenden. Omständigheterna är synnerligen försvårande. Det finns därmed grund för att upphäva hans auktorisation även med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen. Till detta kommer att A-son vid två tidigare tillfällen har meddelats varning för liknande brister. A-sons auktorisation som revisor skall därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 22 § första och andra styckena lagen (1995:528) om revisorer samt 32 § första och andra styckena revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 25 § första stycket lagen om revisorer respektive 35 § första stycket revisorslagen förordnar RN att beslutet skall gälla omedelbart.

Ärendena har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendenas slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Göran Raspe samt avdelningsdirektören Elin Eriksson som föredragit ärendet.