

D 30/07

1 Inledning

A-son har varit föremål för Svenska Revisorsamfundets SRS kvalitetskontroll.¹ Revisorsnämnden (RN) har av FAR SRS underrättats om att A-son, efter genomförd kvalitetskontroll, har underkänts av dåvarande SRS kvalitetsnämnd.² Underrättelsen har föranlett RN att öppna förevarande disciplinärende för att härmed göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid SRS kvalitetskontroll. RN:s utredning har omfattat dels en kontroll av det revisionsuppdrag och det räkenskapsår som ingått i kvalitetskontrollantens granskning, dels en kontroll av ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av dessa bolag nämligen i stängselbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005, även granskat av kontrollanten), byggbolaget (räkenskapsåret 2005) och golvbolaget (räkenskapsåret 2005). Härutöver har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för konsultbolaget (räkenskapsåret 2005) samt datakonsultbolaget (räkenskapsåren 2004 och 2005). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son, när disciplinärendet initierades, 67 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman X (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Oberoende

2.1 Upprättande av bokslut och årsredovisningar

Kontrollanten har vid sitt besök konstaterat att A-son upprättade bokslut och årsredovisningar åt i vart fall 18 av sina revisionsklienter. Kontrollanten har även tillagt att det vid en kontroll av revisorns fakturor framgick att delar av arbetet hade avsett bokslutsarbete. A-son har i ett yttrande till kontrollanten anfört att han gjort det ”mesta av” årsredovisningen i det av kontrollanten granskade uppdraget samt färdigställt årsredovisningar åt ytterligare 17 klientbolag. Kontrollanten har vidhållit att A-son till honom har uppgett att han har upprättat fullständiga årsredovisningar. Enligt kontrollanten är uppdragen av sådan karaktär att ägarna i samtliga dessa uppdrag inte har kompetensen att själva upprätta årsredovisningar och några andra redovisningspersoner fanns inte inblandade.

A-son har i skrivelse till RN informerat om vilka arbetsuppgifter han har utfört beträffande de aktuella klienternas årsredovisningar. A-son har hävdade att det är korrekt att han hjälpt vissa av sina klienter med att upprätta bokslut och årsredovisningar avseende vissa delar som bolagens egna medarbetare inte har klarat av. A-son har tillagt att han har förstått att han i vissa fall har utfört för mycket arbete avseende revisionsklienternas årsredovisningar och att han skall påbörja ett samarbete med en redovisningsbyrå som upprättar årsredovisningar åt de klienter som inte själva önskar göra detta.

¹ Den 1 september 2006 gick SRS samman med FAR till en ny organisation benämnd FAR SRS.

² Kontrollantens granskning skedde den 17 december 2005 och hans slutliga avrapportering till SRS den 28 februari 2006.

RN:s bedömning

Av 10 kap. 16 § första stycket 2 i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385), som gällde före den 1 januari 2006, följer att den som biträder vid ett aktiebolags bokföring inte får vara revisor i bolaget.³ Med bokföring avses inte endast den löpande bokföringen (grund- och huvudbokföring) utan även andra åtgärder, såsom t.ex. upprättande av bokföringsorder samt årsredovisning och koncernredovisning, omfattas av begreppet. Det är i ärendet utrett att A-son åt många av sina revisionsklienter har lämnat redovisningsbiträde av sådan omfattning och inriktning att åtgärderna strider mot nämnda jävsregel i aktiebolagslagen.

2.2 Andra oberoendefrågor

Vid kontrollantens besök framkom att A-son var styrelseledamot och delägare i ett aktiebolag, här benämnt redovisningsbyrå, vars verksamhet är redovisning och bokföring, revision samt skatterådgivning. Vidare har framkommit att en av de andra delägarna i redovisningsbyrå äger två aktiebolag i vilka A-son var vald revisor. A-son har av RN ombetts att beskriva vilka överväganden han har gjort för att acceptera uppdragen som vald revisor i två aktiebolag ägda av en av delägarna i redovisningsbyrå. A-son har anfört att han aldrig har funderat på att det skulle finnas någon risk för hans oberoende eftersom varken han själv eller den aktuella delägaren har deltagit i verksamheten i redovisningsbyrå. A-son har hävdade att så snart kontrollanten påtalat det felaktiga i kombinationen engagemang i redovisningsbyrå och vald revisor i en delägars bolag ”drog [han sig] ur redovisningsbyrå direkt”. Av ett bolagsstämmoprotokoll, daterat den 28 februari 2007 och framtaget från Bolagsverket, framgår dock att A-son vid denna tidpunkt fortfarande ägde 33 procent av aktierna i redovisningsbyrå. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria hävdade att försäljningen ”på grund av andra omständigheter” inte skedde förrän efter bolagets bolagsstämma.

I det material som ursprungligen tillställdes RN finns ett bolagsstämmoprotokoll avseende **byggbolaget**, upprättat och undertecknat av A-son, fört vid ordinarie bolagsstämma den 29 maj 2006 och avseende årsredovisning och revisionsberättelse för år 2005. A-son har av RN ombetts att förklara varför han har upprättat och undertecknat byggbolagets bolagsstämmoprotokoll samt att ange åt hur många av sina revisionsklienter som han upprättar och undertecknar bolagsstämmoprotokoll. A-son har uppgett att han på grund av tidsbrist och sjukdom hjälpte till att upprätta bolagsstämmoprotokoll detta år och att han i ”normala fall” varken upprättar eller undertecknar stämmoprotokoll. Såvitt framgår av uppgifter från Bolagsverket har A-son upprättat och undertecknat byggbolagets stämmoprotokoll även för år 2004. Vidare har A-son i juni 2006 upprättat och undertecknat stämmoprotokoll för ytterligare tre aktiebolag med anknytning till byggbolaget.

RN:s bedömning

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor avböja eller avsäga sig ett revisionsuppdrag om det finns något förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet – om det inte i det enskilda fallet föreligger sådana omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i

³ Motsvarande bestämmelser finns numera i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen (2005:551).

vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock enligt paragrafens andra stycke 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 revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN finner att förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att han har varit styrelseledamot och delägare i ett aktiebolag, en redovisningsbyrå, samtidigt som han varit vald revisor i två aktiebolag ägda av en av delägarna till redovisningsbyrån. A-son argument att han inte har deltagit i verksamheten i redovisningsbyrån är felaktigt eftersom han har varit styrelseledamot i redovisningsbyrån och därmed deltagit i verksamheten. Det har i förevarande fall inte framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

Enligt 7 kap. 48 § aktiebolagslagen (2005:551) skall det vid bolagsstämma föras protokoll.⁴ I protokollet skall anges de beslut som har fattats av stämman och som har konstaterats av ordföranden. Ett stämmoprotokoll som upprättats av en för detta ändamål utsedd protokollförare ger uttryck för protokollförarens uppfattning om vad som har beslutats vid stämman. Även om protokollet skall vara undertecknat av ordföranden så har protokollföraren därför ett inflytande över hur olika av stämman fattade beslut återges i protokollet. Efter att protokollet upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt ger det presumtionsvis uttryck för vilka beslut som har fattats på bolagsstämman.⁵ Protokollet kan därmed vara av betydelse för en bedömning av olika frågor som har återverkningar på revisorns granskning av det aktuella bolaget. Exempelvis kan stämman ha fattat beslut om åtgärder som rör styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolagets angelägenheter eller om utdelning av bolagets vinst. För det fall bolagets revisor fungerar som protokollförare kan han eller hon få ett inflytande över ett för bolaget viktigt dokument. Därtill kommer att de vid stämman fattade besluten kan avse förhållanden som revisorn därefter har att granska inom ramen för sin förvaltningsrevision. Vilken betydelse ett protokoll kan komma att få kan dock inte alltid bedömas vid tidpunkten för dess upprättande. RN finner därför i likhet med tidigare beslut den 2 februari 2006 (dnr 2005-1581) att den omständigheten att en revisor för protokoll vid en bolagsstämma i ett bolag i vilket han eller hon är vald revisor utgör ett förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet.

Förtroendet för A-sons opartiskhet och självständighet har kunnat rubbas av att han har varit protokollförare vid flera revisionsklienters bolagsstämmor. Det har inte heller i dessa fall framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. RN konstaterar att A-son också i dessa fall har brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

3 A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

⁴ Motsvarande bestämmelser fanns i 9 kap. 38 § i 1975 års aktiebolagslag.

⁵ Se NJA 1990 s. 286.

Den dokumentation som tillställts RN utgörs, beträffande samtliga fem här aktuella uppdrag till stor del av bokslutshandlingar samt mycket kortfattade anteckningar på bokslutsbilagor. Dessa bilagor, som är en del av bolagens bokslutshandlingar, är genomgående upprättade av A-son. Riskanalyser, planeringsdokument och verksamhetsbeskrivningar är mycket summariska och bristfälliga. Granskningarna av bolagens resultaträkningar är begränsade till löner och skatter. Inte i något fall kan utläsas att A-son har följt upp vad som hänt på det nya året fram till dess att han undertecknade sin revisionsberättelse, fränsett vissa periodiseringskontroller. A-son har hävdade att han anser att den dokumentation som finns är tillräcklig för de bolag som han arbetar med och att bokslutsbilagor är bra underlag till balansräkningens poster. Han har vidare anförde att det finns en kortfattad planering där väsentliga poster anges och att han får kunskap om verksamheten vid den löpande granskningen och i möten med bolagen.

A-son har beträffande tre av de av RN granskade revisionerna och avseende flertalet väsentliga balansposter på bokslutsbilagor antecknat att respektive post är korrekt enligt av honom utförd kontroll. Det finns dock i flera fall inte några underlag som verifierar att några egentliga kontroller faktiskt har skett eller som visar omfattning och inriktning av eventuella kontroller. A-son har hävdade att beträffande exempelvis kundfordringar finns en genomgång i den löpande granskningen vad gäller avstämning och i samtliga fall en betalnings- och åldersanalys samt avklippskontroller. A-son har anförde att han är ”dålig på att knyta ihop löpande med bokslutet”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att han inser att han ”måste bli bättre på att dokumentera” sin revision.

RN:s bedömning

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 hur granskningen har planerats, 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.

RN konstaterar att A-sons handskrivna och ofta odaterade anteckningar avseende den löpande granskningen är mycket kortfattade och summariska. Vidare visar RN:s utredning att A-sons dokumentation saknar anteckningar om vilka granskningar som har utförts, omfattningen av dessa samt gjorda iakttagelser och bedömningar. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Han har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

4.1 Stängselbolaget

4.1.1 Omständigheter som har framkommit vid SRS kvalitetskontroll.

Kontrollanten har vid sin granskning av A-sons revision av stängselbolaget bl.a. konstaterat att A-son själv hade upprättat bokslut åt bolaget men att detta inte hade dokumenterats enligt analysmodellen. Vidare saknades väsentlighetstal och dokumenterad granskning av intern kontroll. Enligt kontrollanten inskränkte sig förvaltningsrevisionen till att omfatta en försäkringskontroll. Kontrollanten konstaterade även att dokumenterad granskning av resultaträkningen

saknades och att omfattningen på revisionsinsatserna var begränsad. Härutöver har kontrollanten ansett att A-sons granskningsprogram var mycket kortfattade. Kontrollantens slutsats var att A-sons dokumentation och granskning av stängselbolaget var bristfällig och i vissa fall obefintlig.

A-son har hävdade att han endast har hjälpt bolaget med redovisning av inventarier och avskrivningar, gått igenom pågående arbeten samt beräknat bolagets skatter. Han har vidare anført att hans löpande granskning omfattade bl.a. intern kontroll och förvaltningsrevision. A-son har även uppgett att han hade tagit fram en nyckeltalsberäkning och att han hade granskat resultaträkningen vid sin löpande granskning.

4.1.2 Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll.

RN noterar att de nyckeltal som finns i årsakten saknar anteckningar och kommentarer. Vidare finns ett handskrivet dokument rubricerat Löpande granskning på vilket har antecknats att A-son gått igenom bolagets avstämningar, granskat skatter och avgifter för december 2004, kontrollerat momsrapporter, läst vissa verifikationer samt granskat löner i oktober 2004. Inte heller dessa anteckningar visar att någon granskning har skett av resultaträkningen. A-son har hävdade att han vid sin löpande granskning har kontrollerat löner, skatter och avgifter och att han dessutom granskat verifikationer och att han anser detta vara en tillräcklig granskning av resultaträkningen.

I det material som tillställts RN finns inga dokument som kan anses utgöra granskningsprogram förutom en checklista för årsredovisningar. A-sons riskanalys består endast av ett dokument benämnt affärsrisker på vilket han antecknat att det fanns betydande risker avseende kundfordringar samt att det fanns hög risk för fel beträffande materiella anläggningstillgångar och för upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Det framgår inte hur A-son har kommit fram till dessa slutsatser. A-son har på RN:s fråga uppgett att riskerna beträffande samtliga tre balansposter berodde på att posterna var väsentliga. Att riskerna för fel var stora beträffande materiella anläggningstillgångar berodde enligt A-son på att bolaget under år 2004/05 hade köpt nya lastbilar. Slutligen har han hävdade att bolagets redovisningsansvarige var osäker varför det fanns risk för fel beträffande nämnda periodiseringspost. Dessa förklaringar kan inte utläsas av någon dokumentation.

4.2 Byggbolaget

I byggbolagets årsredovisning har byggnader och mark redovisats med 1 965 000 kr (51 procent av balansomslutningen).⁶ Uppgift om taxeringsvärden saknas dock. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte uppmärksammat denna brist, än mindre påtalat att rättelse borde ske. Inga avskrivningar har skett av byggnader. I årsredovisningen finns inte heller några upplysningar om principerna för avskrivning av byggnader. A-son har medgett att han har missat att uppgifter om taxeringsvärden inte tagits med i årsredovisningen. Han har uppgett att avskrivningar har underlåtit eftersom byggnaderna var i dåligt skick och skulle totalrenoveras. A-son har tillagt att det upptagna värdet motsvarar markvärdet enligt de värderingar som bolaget har gjort. Det finns inget i A-sons dokumentation som verifierar att han har tagit del av några värderingar.

⁶ I årsredovisningen anges inte fördelningen mellan byggnader och mark varför underlaget för avskrivningar inte kan utläsas.

Pågående arbeten har tagits upp till 108 300 kr. I årsredovisningen saknas uppgift om såväl principerna för intäktsredovisning vad avser bolagets byggverksamhet som principerna för värdering av pågående arbeten. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har uppmärksammat dessa brister, än mindre påtalat att rättelser borde ske. A-sons dokumentation består av en checklista, benämnd Granskningsprogram Bokslut, på vilken han antecknat u.a. efter olika åtgärder samt några fakturakopior från januari 2006. Det finns inget som verifierar att han har följt upp huruvida fråga var om uppdrag till fast pris eller på löpande räkning. Inte heller kan utläsas att han har granskat några entreprenadavtal. A-son har uppgett att principen är att man tagit upp pågående arbeten till nedlagda kostnader. Han säger sig ha kontrollerat detta med bolaget men missat att det inte tagits med i årsredovisningen. A-son har vidare anfört att en av frågorna i granskningsprogrammet är om det finns ett kontrakt till varje pågående arbete och det faktum att han "godkänt" detta betyder att han har sett dessa kontrakt. A-son har tillagt att en annan fråga är att kontrollera att inga arbeten sker på löpande räkning och att han granskat detta mot entreprenadavtalen.

4.3 Golvbolaget

Bolagets verksamhet består bl.a. av golventreprenader. Pågående arbeten har tagits upp till 150 000 kr. I årsredovisningen saknas uppgift om principerna för intäktsredovisning av bolagets entreprenadverksamhet. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har uppmärksammat denna brist, än mindre påtalat att rättelse borde ske.

Långfristiga värdepappersinnehav har tagits upp till 358 500 kr. Av en bokslutsbilaga framgår att i detta belopp ingår fondandelar med 308 501 kr. I A-sons dokumentation finns endast två avräkningsnotor, båda daterade den 20 oktober 2005 och avseende köp och försäljning av fondandelar den 19 oktober 2005. Det kan noteras att anskaffningsvärdet av återstående fondandelar efter nämnda transaktioner inte överensstämmer med vad som i huvudboken angetts som utgående balans på fondkontot. I den dokumentation som A-son har tillställt RN finns inga externa revisionsbevis som verifierar anskaffningsvärdet per den 31 december 2005. Det finns inte heller några anteckningar som visar att några kontroller har skett. A-son har av RN ombetts att insända kopior av externa revisionsbevis som verifierar anskaffningsvärde och marknadsvärde per balansdagen den 31 december 2005. A-son har uppgett att han fått fondandelarnas existens och värde bekräftade per telefon. Han har inte förklarat varför anteckningar om denna bekräftelse saknas i hans dokumentation. A-son har tillagt att han anser att något annat externt bevis på denna tillgång inte erfordrades.

4.4 RN:s bedömning

I ärendet har framkommit att A-sons planering och riskanalys avseende stängselbolaget har varit bristfällig. RN konstaterar vidare att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han har utfört någon godtagbar revision av stängselbolagets resultaträkning. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) skall en anläggningstillgång med begränsad ekonomisk livslängd skrivas av systematiskt över denna livslängd. Vidare framgår av 5 kap. 4 § nämnda lag att uppgift skall lämnas om taxeringsvärden för fastigheter som är anläggningstillgångar. A-son har inte reagerat över att uppgift om taxeringsvärden saknades i årsredovisningen. Vad därefter gäller byggnader och mark skall vid förvärvet köpeskillingen fördelas på byggnader och mark. Därefter skall avskrivningar ske på

byggnadernas anskaffningsvärde. Det faktum att markens marknadsvärde numera uppgår till det totala bokförda värdet av byggnader och mark innebär inte att avskrivningar på byggnader kan underlåtas. Genom att godta en redovisning av byggnader som strider mot årsredovisningslagen har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Av 5 kap. 2 § årsredovisningslagen framgår att principerna för värdering av bl.a. tillgångar skall anges. Som framgått ovan saknades sådan information i byggbolagets årsredovisning vad avsåg pågående arbeten.

Av Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:3 Redovisning av intäkter följer av punkt 42 att tilläggsupplysningar skall lämnas i årsredovisningen om vilka principer som tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. Som framgått ovan saknades denna information i årsredovisningarna för byggbolaget och golvbolaget vad avsåg bolagens entreprenadverksamhet.

När det finns brister i en årsredovisning som lämnats till revisorn för revision ankommer det på denne att påtala detta för bolagets styrelse. Det ankom således på A-son att påtala för styrelsen i byggbolaget att information om taxeringsvärden skulle tas in i årsredovisningen, för styrelserna i byggbolaget och golvbolaget att upplysningar om principerna för intäktsredovisning skulle tas in i årsredovisningarna och för styrelsen i byggbolaget att principerna för värdering av pågående arbeten måste anges i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation framgår inte att han har reagerat över den bristfälliga informationen i årsredovisningarna. Genom att vid sina revisioner av de här aktuella bolagen inte påtala nämnda brister har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad därefter gäller golvbolagets innehav av fondandelar har A-son, såvitt framgår av hans svar och dokumentation, inte efterfrågat något aktuellt dokument som underlag för värderingen eller ens verifierat att han har fått innehavet bekräftat. RN konstaterar att A-son också av detta skäl har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Bolag i vilka det registrerade aktiekapitalet var förbrukat till mer än 50 procent

Redovisat eget kapital uppgick i **konsultbolaget** till minus 332 000 kr per den 31 december 2004 och till minus 261 000 kr per den 31 december 2005. (A-son var inte vald revisor för år 2004.) I förvaltningsberättelserna för de båda räkenskapsåren anges följande: "Bolagets aktiekapital är i sin helhet förbrukat. Styrelsen och tillika ägaren har valt att driva verksamheten vidare." Det finns ingen information om huruvida någon kontrollbalansräkning har upprättats. A-son har i sin revisionsberättelse uppgett att "Styrelsen erinras om bolagets likvidationsplikt enligt ABL 13:2".

I **datakonsultbolaget** uppgick redovisat eget kapital till minus 123 000 kr per den 31 december 2004 och till minus 70 000 kr per den 31 december 2005. (Per den 1 januari 2004 uppgick eget kapital till minus 100 000 kr.) I förvaltningsberättelserna för de båda åren finns följande information: "Styrelsen har av revisorn informerats om att aktiekapitalet är förbrukat och om de åtgärder aktiebolagslagen då föreskriver." Det finns inte för något av åren någon information om huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. I A-sons revisionsberättelse för år 2004 finns inte någon kommentar till att det registrerade aktiekapitalet var förbrukat. I revisionsberättelsen för år 2005 uppges att "Styrelsen erinras om bolagets likvidationsplikt enligt ABL 13:2".

För de två bolagen kan inte i något fall, vare sig av förvaltningsberättelserna eller av A-sons revisionsberättelser, utläsas huruvida några kontrollbalansräkningar hade upprättats. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och, om kontrollbalansräkningar inte hade upprättats, förklara varför han inte har anmärkt på detta i sina revisionsberättelser. Vad gäller konsultbolaget har A-son uppgett att han anser sin skrivning vara tillräcklig eftersom bolaget

hade informerat om att aktiekapitalet var förbrukat och på grund av att aktieägaren var den störste fordringsägaren. Vad beträffar datakonsultbolaget anser sig A-son ha gjort tillräckligt genom att påtala för ledningen vad som gäller enligt aktiebolagslagen.

RN:s bedömning

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionssed kräver, dels granska bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Revisorn skall, inom ramen för förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bl.a. på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen (2005:551).⁷ Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt aktiebolagslagens likvidationsregler. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser för räkenskapsåret 2005 i konsultbolaget och för räkenskapsåren 2004 och 2005 i datakonsultbolaget ha anmärkt på att respektive styrelse inte hade upprättat kontrollbalansräkningar och låtit revisorn granska dessa. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot dels en jävsregel i aktiebolagslagen, dels revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. Vidare är A-sons dokumentation genomgående mycket bristfällig. Han har vidare underlåtit att påtala ett flertal felaktigheter i de här aktuella bolagens årsredovisningar samt godtagit existens och värde av värdepapper trots att godtagbart underlag saknades. Slutligen har han i flera bolag underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas 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, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen 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 samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

⁷ Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 3 och 30 §§ i 1975 års aktiebolagslag.