

LR: dom 2009-12-02, mål nr 12631-09

KamR: Beslut att ej meddela PT 2010-09-08, mål nr 1671-10

D 27/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN:s) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Vad som därvid har framkommit, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i **vvs-bolaget** (räkenskapsåret den 1 september 2006–31 augusti 2007), **livsmedelsbolaget** (räkenskapsåret 2006), **tryckeribolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007) och **maskinbolaget** (räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007). Vidare har RN tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser (men inte dokumentation) i **fasadbolaget** (räkenskapsåren 2005, 2006 och 2007). RN har sammanfattat sina iakttagelser i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 428 aktiva revisionsuppdrag när SUT-ärendet initierades i april 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån), som ingår i en revisionsgrupp med ett antal andra företag. Han är ensam verksam i revisionsbyrån och är också den ende styrelseledamoten.

2 Dotterbolag till revisionsbyrån

A-son har i sina första yttranden till RN uppgett att hans revisionsbyrå har ett helägt dotterbolag, Y AB, som bedriver konsultverksamhet inom området ledarskapscoaching med A-sons hustru som enda anställd. Av en bolagsordning, antagen den 1 februari 2009, som A-son senare har tillställt RN framgår att bolaget har bytt namn till Z AB och ska bedriva handel med förbrukningsvaror, textilprodukter, kemisk-tekniska produkter, arbetskläder, arbetshandskar och fritidsprodukter samt därmed förenlig verksamhet.

RN gör följande bedömning.

I 10 § revisorslagen (2001:883) föreskrivs att om en revisor utövar sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag får ingen annan verksamhet utövas i bolaget än sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. Bolaget får inte heller inneha andelar i andra företag än revisionsföretag och sådana företag som avses i 11 § andra stycket. Även i detta lagrum ställs krav på att företagen ska bedriva revisionsverksamhet och sådan verksamhet som har ett naturligt samband med revisionsverksamhet. I ärendet har framkommit att A-sons revisionsbyrå äger ett dotterbolag som tidigare har bedrivit ledarskapscoaching. Enligt nuvarande bolagsordning bedriver bolaget handel med olika produkter. Ingen av dessa verksamheter har något naturligt samband med revisionsverksamhet och verksamheterna står således i strid med bestämmelserna i 10–11 §§ revisorslagen. Genom att revisionsbyrån äger ett dotterbolag som bedriver otillåten verksamhet har A-son åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för detta revisionsföretag.

3 A-sons dokumentation och datering

A-son har förelagts att till RN sända in sin dokumentation från senast slutförda revisioner i de fyra här aktuella bolagen. Härmed avses all dokumentation som har upprättats vid revisionerna. Den dokumentation som A-son har tillställt RN är mycket knapphändig. För flertalet väsentliga resultat- och balansposter består dokumentationen endast av checklistor försedda med bockar och A-sons signatur. Frågor på checklistor/arbetsprogram har besvarats med ja, nej, et [ej tillämpligt] eller u.a. [utan anmärkning]. Av dessa dokument kan inte utläsas vare sig när eller hur eventuella granskningar skett eller omfattningen av dessa.

I A-sons dokumentation finns många dokument och checklistor som är daterade i maj och juni 2008, vilket inte endast är långt efter det att respektive revisionsberättelse daterades utan också efter det att A-son fick del av RN:s första föreläggande i SUT-ärendet, som skickades till honom den 29 april 2008.

För två av de här aktuella bolagen, vvs-bolaget och livsmedelsbolaget, finns riskanalyser, revisionsplaner och blanketter benämnda huvudarbetspapper med X AB:s logotyp. För de två övriga bolagen finns checklistor från Norstedts revisionsprogram.

Revisionsberättelsen för **vvs-bolaget** avseende räkenskapsåret 2006/07 är daterad den 27 februari 2008. Riskanalys och revisionsplan är daterade den 20 mars 2008. Flertalet checklistor och arbetsprogram (i dokumentationen benämnda huvudarbetspapper) är daterade så sent som den 16 juni 2008 och har därefter manuellt försetts med bockar och med A-sons signatur. Resultat- och balansrapporter är utskrivna den 20 mars 2008. På dessa har därefter manuellt tillförts vissa markeringar. Bokslutsbilagor är daterade den 20 mars 2008 och har därefter manuellt försetts med noteringar. Flera kontoutdrag från Skatteverket har faxats till A-son från Skatteverket den 19 mars 2008.

A-sons revisionsberättelse för **livsmedelsbolaget** är daterad den 30 juni 2007. Flera arbetsprogram är daterade den 2 juni 2008 och har därefter försetts med bockar samt A-sons signatur.

A-sons revisionsberättelse för **tryckeribolaget** beträffande räkenskapsåret 2006/07 är daterad den 26 oktober 2007. Ett engagemangsbesked från bolagets bank som avser förhållandena per den 30 april 2007 är daterat den 6 november 2007. Granskningsåtgärder i arbetsprogram har daterats den 27 november 2007. Frågor och påståenden på checklistor rubricerade Slutkontrollista, Förvaltning samt Årsredovisning är enligt dateringarna besvarade och kommenterade först den 15 juni 2008.

Revisionsberättelsen för **maskinbolaget** är daterad den 31 oktober 2007 vad gäller räkenskapsåret 2006/07. Ett dokument benämnt Basuppgifter för år 2006/07 är daterat den 15 juni 2007. På detta dokument anges att import av redovisningsdata har skett samma dag från programmet Norstedts Bokslut, version 2008.1. Flertalet frågor och påståenden på checklistor och i arbetsprogram är enligt dateringarna besvarade respektive kommenterade först den 15 juni 2008. Lagerlistor samt ett dokument som avser obetalda och betalda kundfakturor är daterade den 29 november 2007.

A-son har anfört följande.

A-son har uppgett till RN att han, utöver dokumenten i åsakterna för de fyra bolagen, också har använt ett transaktionsanalysprogram. De analyser som utförs med detta program sparas i separata filer men skrivs inte ut för insortering i åsakterna. Det finns därför analyser som haft betydelse för hans bedömningar men som inte ingår i åsakterna. RN har förelagt A-son att för vart och ett av de fyra här aktuella bolagen skicka in samtliga de analyser som haft betydelse för

hans bedömningar som tidigare inte har skickats in till RN. A-son har efter detta föreläggande tillställt RN dokumentation över granskningar av mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.

Vad gäller dateringarna har A-son uppgett att allt arbete görs i revisionsprogram där filerna lagras. Han har inte alltid skrivit ut alla noteringar för insortering i årsakt. När han fick RN:s föreläggande skrev han ut de arbetspapper som saknades i årsakten. Han har uppgett att handlingarna då har "fått de datum då de skrevs ut i stället för det datum då arbetet faktiskt utfördes."

A-son har inte förklarat varför bokslutsbilagor för maskinbolaget är upprättade i en programversion från år 2008 trots att revisionsberättelsen är daterad under år 2007. Inte heller har han förklarat varför lagerlistor och kontoutdrag från Skatteverket är daterade långt efter det att han har daterat sina revisionsberättelser.

RN har varit i kontakt med kundsupporten hos Norstedts Juridik AB och har då fått uppgift om att utskriftsfunktionen *inte* styr dateringen i det aktuella revisionsprogrammet. RN har också varit i kontakt med en revisor som har anlitats av såväl RN som branschorganisationen FAR SRS för att utföra kvalitetskontroller (nedan kallad kontrollanten). Kontrollanten har uppgett att det revisionsprogram som X AB använder registrerar det datum då revisorn antecknar att han eller hon har vidtagit en viss åtgärd, och inte det datum då dokumentet skrivs ut. RN har översänt tjänsteanteckningar från dessa samtal till A-son för kännedom. Han har inte kommenterat uppgifterna.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsmed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Dokumentationen ska också innehålla sådan information som är väsentlig för att revisorns opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

A-sons dokumentation uppvisar mycket allvarliga brister. Den dokumentation som A-son har skickat RN består till övervägande del av checklistor och arbetsprogram där kontrollfrågor om utförd granskning har besvarats med "ja" eller "u.a.". Härutöver finns bockar på vissa listor. RN konstaterar att u.a. eller Ja/Nej-svar på checklistor inte verifierar att några granskningar har skett. Inte heller visar bockar att tillräckliga granskningsinsatser har vidtagits. Således saknas dokumentation som visar omfattningen av A-sons granskning, hans iakttagelser och bedömningar samt hans bedömning av sin opartiskhet och självständighet. Dokumentationen uppfyller därmed inte i något fall de krav som ställs i revisorslagen eller i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vidare har A-son gjort gällande att dateringarna i de dokument som har tillställts RN endast avser de datum då utskrifter av dokumenten skedde, och att noteringarna i revisionsprogrammen gjordes i ett tidigare skede. De uppgifter som RN har fått rörande revisionsprogrammets utformning talar dock med styrka mot detta påstående. RN noterar vidare att A-son i två av uppdragen har gett in handlingar som är daterade först i juni 2008, där han har markerat manuellt

med bockar att revisionsåtgärder har utförts. Han har även manuellt signerat dessa dokument. Med hänsyn till dessa omständigheter finner RN att de uppgifter som A-son har lämnat om när noteringarna i revisionsdokumentationen gjordes inte är trovärdiga. RN finner därför att det är utrett att de aktuella delarna av revisionsdokumentationen har upprättats vid de tidpunkter då de är daterade.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbördas anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna 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 bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

A-son har för samtliga här aktuella revisionsuppdrag lämnat knapphändiga redogörelser för utförda granskningar och i många fall hänvisat till att granskningar skett i transaktionsanalysprogram. Han har inte verifierat sina uppgifter med någon dokumentation. RN finner att A-son beträffande väsentliga resultat- och balansposter inte har visat vare sig att han har haft godtagbara revisionsbevis eller att han har efterfrågat sådana bevis. RN kommer nedan att redogöra för de särskilda iakttagelser som har gjorts vid granskningen av de här aktuella revisionsuppdragen samt för bedömningen av A-sons revisionsarbete i dessa delar.

4 Vvs-bolaget

Årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 är daterad den 15 februari 2008. A-son har avgett en ren revisionsberättelse som är daterad den 27 februari 2008.

Av notupplysningar framgår att anskaffningsvärdet för immateriella anläggningstillgångar som hade anskaffats under tidigare räkenskapsår uppgick till 1 140 000 kr, och att avskrivning skulle ske med 10 % per år. Av årsredovisningen framgår dock att avskrivning skedde med endast 65 000 kr räkenskapsåret 2006/07. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte uppmärksammat vare sig avskrivningsbeloppet eller att upplysningen i årsredovisningen om redovisningsprincip inte stämde överens med den faktiska avskrivningen. Hans enda anteckning är att ”posten synes rimligt redovisad”.

Maskiner och inventarier har tagits upp till 235 000 kr. I en not anges att materiella anläggningstillgångar skrivs av med 20 % per år. Inga avskrivningar har emellertid skett vare sig räkenskapsåret 2005/06 eller räkenskapsåret 2006/07. Den årsakt för räkenskapsåret 2006/07 som har tillställts RN innehåller ingen dokumentation rörande denna post. Det finns således ingenting som visar att A-son har granskat posten eller påtalat att avskrivningar skulle ske.

Under rubriken finansiella anläggningstillgångar har andra långfristiga värdepappersinnehav tagits upp till totalt 300 000 kr. I ett arbetsprogram, daterat den 20 mars 2008, har antecknats att underlag saknades till posten, som utgjordes av obligationer. A-son har förelagts att förklara varför han har godtagit en post utan underlag. Under samma rubrik har intagits posten andra långfristiga fordringar som har redovisats med 210 000 kr och som enligt anteckningar består av en deposition. Av dokumentationen framgår att beloppet har deponerats hos en advokatfirma eftersom vvs-bolaget genom en dom har förpliktigats att betala detta belopp till ett annat bolag. Beloppet avsåg bl.a. rättegångskostnader. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har övervägt om detta belopp kunde tas upp som en tillgång till sitt nominella belopp. A-sons slutsats beträffande finansiella anläggningstillgångar är att ”posten synes rimligt redovisad”.

Posten varulager har tagits upp till 1,6 mnkr (motsvarande 27 % av balansomslutningen), en ökning med exakt 300 000 kr jämfört med närmast föregående balansdag. A-sons dokumentation består av endast ett arbetsprogram, upprättat den 16 juni 2008 och manuellt försett med hans signatur. Härutöver finns en bokslutsbilaga, daterad den 20 mars 2008, samt en kort sammanställning över lagerposter. Denna anger endast olika lagerposters totala värde, dvs det saknas uppgift om antal och pris per varuslag. Denna sammanställning ger inte möjlighet att utföra kontroll av vare sig pris eller antal. A-son har antecknat som slutsats att ”posten synes rimligt redovisad”. Av de handlingar som har inkommit till RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av posten varulager. A-son har förelagts att kommentera detta, att förklara vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde och att uppge när han, vid revisionsberättelsens undertecknande den 27 februari 2007, senast hade närvarit vid inventering av varulagret. Han har också förelagts att bifoga dokumentation från denna granskning.

Kundfordringar har tagits upp till 2,9 mnkr och leverantörsskulder till 2,2 mnkr. A-sons dokumentation består av arbetsprogram som är daterade den 16 juni 2008 och som manuellt har försetts med hans signatur samt bokslutsbilagor som är daterade den 20 mars 2008 och som enbart anger totalbelopp. Av A-sons noteringar framgår att bolaget har tagit upp osäkra kundfordringar om 223 000 kr som en tillgång. Vidare har antecknats att kundreskontra saknades. Av den dokumentation som har inkommit till RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av de båda posterna. A-son har förelagts att förklara vilken grund han har haft för att godta de i årsredovisningen upptagna värdena.

I posten övriga kortfristiga fordringar ingår ett belopp om 200 000 kr som i kontoplanen har rubricerats tillfälliga lån till anställda. Lånen har uppkommit under räkenskapsåret 2006/07. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte gjort någon bedömning av denna post, exempelvis möjligheterna till återbetalning eller vad som eventuellt var amorterat vid tidpunkten för revisionen.

Posten övriga kortfristiga skulder har redovisats med totalt 2,9 mnkr. A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram, daterat den 16 juni 2008 och manuellt försett med A-sons signatur samt en bokslutsbilaga daterad den 20 mars 2008. Härutöver finns ett kontoutdrag från Skatteverket för perioden den 5 augusti–1 september 2007, som har faxats till A-son den 19 mars 2008. Detta utdrag visar att bolaget i augusti 2007 inte hade gjort någon inbetalning av mervärdesskatt om 179 000 kr för juni 2007 och inte heller hade erlagt skatt och sociala avgifter om 7 000 kr avseende juli 2007. Som har framgått ovan har A-son avgett en ren revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006/07. I posten kortfristiga skulder ingår vidare förskott från kunder som har tagits upp till 1,7 mnkr och lån från aktieägare som har redovisats med 541 000 kr. Underlag saknas till båda posterna. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte efterfrågat något underlag eller på annat sätt granskat dessa två poster. Hans slutsats beträffande posten övriga kortfristiga skulder är att ”posten synes rimligt redovisad”.

A-son har på ett dokument benämnt Noteringar efter revisionen, daterat den 20 mars 2008, antecknat bl.a. följande. Underlag till obligationer saknas. Lagerintyg och lager/inventeringslistor saknas. Underskrivet kassaintyg saknas. Leverantörsreskontra saknas. Underlag saknas till förskott från kunder. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte efterfrågat dessa dokument eller tagit del av några underlag innan han undertecknade sin revisionsberättelse.

A-son har anfört följande.

Vad gäller immateriella anläggningstillgångar skulle avskrivningen ha uppgått till 114 000 kr för räkenskapsåret 2006/07 om avskrivning hade skett med 10 %. Emellertid ska hänsyn också tas till förväntat restvärde varför värdet har accepterats. Vid tiden för avlämnandet av revisionsberättelsen var det fortfarande en ”ren uppskattning” av restvärdet men det har numera visat sig att värdet var betydligt högre än det upptagna. Han har i sitt yttrande över RN:s

promemoria tillagt att han kände till att bolaget förde förhandlingar om en överlåtelse redan då men affären skedde inte förrän under räkenskapsåret 2008/09.

A-son har vidare anfört att han med skrivningen om att posten obligationer saknade underlag menade att det saknades externt underlag. Däremot fanns sedan tidigare år underlag för anskaffningen. Eftersom det enligt hans bedömning var fråga om en långfristig placering accepterade han det upptagna värdet ”även om ett mindre nedskrivningsbehov skulle föreligga”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria tillagt att posten obligationer skrevs ned per den 31 augusti 2008 samt att ett aktieägartillskott har tillförts. Han har bifogat ett utdrag ur årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 som visar att värdet av andra långfristiga värdepappersinnehav uppgick till noll kr per balansdagen den 31 augusti 2008.

A-son har uppgett att depositionen avser en insättning på ett klientmedelskonto. Det som skulle kunna diskuteras är om en motsvarande skuld skulle tas upp. Skulle beloppet behöva betalas av bolaget (dvs. upplupna räntor och rättegångskostnader) kommer detta att bokföras då beloppet fastställts. Han har uppgett att det till dess ”finns en säkerhet dels i inlåning från aktieägaren, dels i övertärdet av immateriella tillgångar.” A-son har på RN:s fråga uppgett att han vid sin revision av räkenskapsåret 2006/07 inte kände till om det fanns en skriftlig utfästelse från aktieägaren. Han har senare tillställt RN ett utdrag ur årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 som visar att bolaget har bokfört ett aktieägartillskott om 150 000 kr.

A-son har vidare uppgett att värdet av lagret ”har godtagits enbart pga sammanställning” och det faktum att de tre väsentliga posterna (152 000 kr, 448 000 kr och 510 000 kr, dvs. totalt 1 110 000 kr) har ”omsatts till normalt försäljningsvärde” efter balansdagen. Han har inte deltagit i någon inventering av lagret i detta bolag. Enligt A-son var lagret inte väsentligt, bortsett från ovan nämnda tre poster som ”omsätts på kort tid”. A-son har hänvisat till att bolagets försäljning under september 2007 uppgick 1,2 mnkr och har bifogat ett utdrag ur bokföringen, utskrivet den 6 april 2009, som visar att försäljningen uppgick till detta belopp per den 30 september 2007.

Vad gäller kundfordringar och leverantörsskulder säger sig A-son ha granskat dessa i ett transaktionsanalysprogram där man kan se flödet av in- och utbetalningar. Han har bifogat ett utdrag ur bokföringen, utskrivet den 4 april 2009, som visar att betalningar av kundfordringar till och med september 2007 uppgick till 1,6 mnkr. Vad avser posten osäkra kundfordringar har A-son tillagt att han borde ha ”reflekterat mera” över eventuell nedskrivning. Vad gäller leverantörsskulder har han anfört att det inte fanns skäl att tro att bolaget hade undanhållit några skulder.

Vad beträffar posten tillfälliga lån till anställda om 200 000 kr har A-son uppgett att posten var felrubricerad i kontoplanen och avsåg en person som arbetade på konsultbasis. Avdrag görs mot konsultens fakturor. Han har uppgett att ”konsultens fakturering uppgår årsvis till högre belopp än den upptagna fordran.” A-son har i ett yttrande tillagt att det av den resultaträkning som fanns i årsakten framgår att faktureringen från konsulten under det aktuella räkenskapsåret uppgick till 312 000 kr. Han har bifogat första sidan av en resultatrapport som enligt honom visar att ytterligare 336 000 kr har fakturerats från den aktuella konsulten under räkenskapsåret 2007/08. A-son har på resultatrapporten markerat ett kostnadskonto benämnt EKM under rubriken Material och varor. På detta har räkenskapsåret 2006/07 bokförts 312 000 kr och räkenskapsåret 2007/08 bokförts 336 000 kr.

Vad därefter beträffar posten förskott från kunder har A-son tillagt att hans allmänna bedömning av ett bolags skulder är att det ur försiktighetssynpunkt är bättre att en eventuell skuld reserveras än att en för liten skuld tas upp. I detta fall skulle en möjlig konsekvens av ett felaktigt belopp av posten förskott från kunder bli att det egna kapitalet skulle redovisas till ett högre belopp än vad som nu har skett. A-son säger sig inte se någon anledning till att han ”skulle medverka till en sådan åtgärd”. Posten är upptagen till sitt ”faktiska belopp” enligt huvudbok och

har jämförts med aktuella verifikationer. Vad gäller inlåningen från aktieägaren har A-son hävdade att han har granskat "de faktiska affärshändelserna" enligt huvudboken samt tillagt att det numera finns lånehandlingar upprättade.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att den ekonomiska livslängden för en immateriell tillgång ska anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden. Som har framgått ovan har vvs-bolaget i årsredovisningen informerat om att immateriella anläggningstillgångar skrevs av med 10 % per år. Årsredovisningen innehåller inte någon information om skälet till avvikelserna från årsredovisningslagen. Dessutom har bolaget inte följt den angivna principen utan i praktiken tillämpat en ännu längre avskrivningstid. Som har framgått ovan har A-son medgett att han vid tiden för undertecknandet av revisionsberättelsen inte hade grund för att godta denna längre avskrivningstid utan att det var fråga om "ren uppskattning". Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte uppmärksammat felaktigheterna i årsredovisningen. Han har vidare godtagit en lång avskrivningstid utan att, vid tidpunkten för revisionsberättelsens undertecknande, ha godtagbar grund för detta.

Enligt 4 kap. 4 § första stycket årsredovisningslagen ska en anläggningstillgång med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period. Vvs-bolaget har under flera år underlåtit att göra avskrivningar på maskiner och inventarier. I det material som har tillställts RN saknas helt handlingar som avser posten maskiner och inventarier. Av dokumentationen kan således inte utläsas att A-son har uppmärksammat de underlåtna avskrivningarna. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra planliga avskrivningar. A-son har således godtagit en redovisning av anläggningstillgångar som stod i strid med årsredovisningslagen.

Som har framgått ovan har A-son saknat underlag till det redovisade värdet av obligationer. Att han hade tillgång till dokument från tidigare år som visade anskaffningen utgjorde inget godtagbart revisionsbevis för redovisningen per balansdagen den 31 augusti 2007. Han har vidare accepterat att en deposition togs upp endast som en tillgång och inte också som en skuld trots att det i dokumentationen finns en dom som förpliktar bolaget att utbetala ett belopp motsvarande det som hade deponerats. A-sons argument att det fanns "säkerhet" i form av inlåning från aktieägaren och att det fanns övervärden i immateriella tillgångar är svårförståeliga och saknar relevans för bedömningen av om årsredovisningen gav en rättvisande bild. A-son har genom sina argument visat att han inte rätt har förstått innebörden av begreppet rättvisande bild.

Under RN:s utredning har A-son varken genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar granskning av posterna varulager, kundfordringar, fordringar på anställda, leverantörsskulder och skuld till aktieägare.

Som har framgått ovan saknas i A-sons dokumentation underlag till en post om 1,7 mnkr (motsvarande 29 % av balansomslutningen), rubricerad förskott från kunder. A-son har gjort gällande att en möjlig konsekvens av ett felaktigt belopp av posten förskott från kunder är att det egna kapitalet skulle redovisas till ett högre belopp än vad som nu skett. Hans argument är svårförståeligt eftersom det förutsätter att eventuella fel beträffande posten förskott från kunder endast skulle *reducera* det belopp som har redovisats. Eftersom A-son har underlåtit att införskaffa godtagbara revisionsbevis hade han ingen grund för att ta ställning till huruvida posten var upptagen till ett för högt eller för lågt belopp i årsredovisningen.

RN konstaterar att A-sons granskning av vvs-bolagets årsredovisning har varit otillräcklig och att han har underlåtit att granska väsentliga tillgångs- och skuldposter. Sammanfattningsvis finner RN att han inte, vare sig genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har visat eller gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision av vvs-bolaget för räkenskapsåret 2006/07. Han har därmed inte verifierat att han har haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Genom att trots detta tillstyrka fastställanden av resultat- och balansräkningarna har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

5 Livsmedelsbolaget

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006 är daterad den 30 juni 2007. Av dokumentationen framgår att A-son valdes till revisor under maj/juni 2007. Av dokumentationen kan inte utläsas att han har varit i kontakt med bolagets föregående revisor. Den föregående revisorn har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2005 informerat om att livsmedelsbolaget per den 31 december 2005 hade nettofordringar om totalt 15,0 mnkr på koncernföretag. Hon har därefter uttalat följande: ”Jag kan ej bedöma värdet av dessa fordringar som är av avgörande betydelse för företagets fortlevnad. Med anledning av ovanstående osäkerhet har styrelsen att iakttä ABL 25 kap. 13-20 §§ angående likvidationsplikt.” Revisorn har vidare i sin revisionsberättelse bl.a. uppgett att den interna kontrollen hade varit behäftad med brister avseende transaktioner och avstämningar med närstående bolag. Eget kapital i bolaget uppgick till 3,8 mnkr per balansdagen den 31 december 2005 och till 3,7 mnkr per den 31 december 2006.

A-son har i sin revisionsberättelse informerat om att fordringar på koncernföretag har tagits upp till 13,7 mnkr i årsredovisningen (motsvarande 48 % av balansomslutningen) och att han inte kunde bedöma värdet av denna fordran. A-son har tillagt att eftersom posten var av ”avgörande betydelse för bolaget” kunde han inte uttala sig om huruvida årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. På grund av ovanstående ansåg A-son att han varken kunde till- eller avstyrka att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna eller förslaget till vinstdisposition. Av den dokumentation som har tillställts RN kan inte utläsas om A-son, med beaktande av sina uttalanden i revisionsberättelsen, har övervägt bolagets möjligheter till fortsatt drift eller eventuell skyldighet för styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning, för det fall att fordringarna på koncernföretaget inte skulle kunna realiseras.

Posten varulager har tagits upp till 5,0 mnkr (motsvarande 17 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram försett med en signatur samt lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar. Härutöver finns några listor benämnda Artikelstatistik med rubrikerna TB och TG. A-son har antecknat att lagret föreföll rimligt med hänsyn till bruttovinsten. Såvitt framgår av dokumentationen har han inte utfört någon granskning av lagret. A-son har antecknat att föregående revisor medverkade vid varulagerinventeringen per den 31 december 2006. Det finns dock ingenting i det material som har tillställts RN som styrker denna uppgift. RN har förelagt A-son att tillställa RN eventuell dokumentation som styrker anteckningen.

A-son har anfört följande.

Han har inte varit i kontakt med föregående revisor. De väsentliga frågeställningarna var väl motiverade i den revisionsberättelse som hade avlämnats föregående år och ingående balanser kunde stämmas av mot den registrerade årsredovisningen. Bolagets problem och frågeställningar

har blivit väl genomgångna och han bedömde att en kontakt med föregående revisor inte skulle tillföra något.

Uppgiften att föregående revisor hade ”medverkat” vid lagerinventering har han erhållit muntligt från bolagets företrädare men inte tillmätt någon betydelse. I stället har bedömningen gjorts utifrån den statistik som finns i årsakten och utifrån ”den löpande kontakten” med bolaget. Bolagets ”normala” bruttovinst hade upprätthållits. Lagret omsattes på kort tid eftersom det rörde sig om färskvaror. Hänsyn har tagits till inkurans i form av osäljbara varor.

RN gör följande bedömning.

Av RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser framgår att en revisor vid en första-gångsrevision ska vidta särskilda revisionsåtgärder och även införskaffa särskilda revisionsbevis. Enligt god revisionsordning ska en revisor som har efterträtt en annan revisor ta kontakt med företrädaren. Den nye revisorn kan också skaffa sig revisionsbevis genom att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper. Som framgick av den föregående revisorns revisionsberättelse fanns det i det här fallet ett flertal brister och oklarheter i bolagets redovisning vilket ytterligare motiverade en sådan kontakt. A-son har dock inte tagit kontakt med den föregående revisorn. Av det material som har tillställts RN kan inte heller utläsas om A-son har fört någon diskussion med företagsledningen rörande de brister i den interna kontrollen som den föregående revisorn hade påtalat. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har A-son åsidosatt god revisionsordning.

Principen om fortsatt drift är grundläggande när en årsredovisning upprättas. Av livs-medelsbolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet. Revisorns ansvar är att överväga dels det riktiga i att företagsledningen använder antagandet om fortsatt drift när årsredovisningen upprättas, dels om det finns några väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande företaget förmåga att fortsätta sin verksamhet som det behöver upplysas om i årsredovisningen.¹ Som har framgick ovan har A-son ifrågasatt värdet av en post som utgjorde 48 % av bolagets balansomslutning. Han skulle då också ha tagit ställning till vilken betydelse detta kunde ha för bedömningen av bolagets möjlighet till fortsatt drift. Av A-sons dokumentation och av hans svar på RN:s frågor kan emellertid inte utläsas att han har uppmärksammat denna fråga. A-son har genom denna underlåtenhet åsidosatt god revisionsordning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.² I det här fallet skulle en nedskrivning av koncernfordran ha kunnat leda till att det registrerade aktiekapitalet blev förbrukat. Det har därför ankommit på A-son att uppmärksamma företagsledningen på dess skyldighet enligt den ovan nämnda bestämmelsen. Av hans dokumentation och av hans svar på RN:s frågor kan emellertid inte utläsas att han har uppmärksammat denna fråga. Även genom denna underlåtenhet har han åsidosatt god revisionsordning.

Posten varulager hade hög väsentlighet varför det ankom på A-son att skaffa godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens och värde. På grund av att uppdraget var nytt var det dessutom extra viktigt att granska bolagets rutiner för inventering och lagerredovisning. Eftersom han hade fått uppgift om att den föregående revisorn hade närvarit vid en lagerinventering skulle han ha kontaktat denna för att skaffa sig närmare information. Han kunde också i efterhand ha gjort egna kontroller. A-son har emellertid inte redogjort för några kontroller avseende varulagret, och han har därmed inte gjort sannolikt att han har haft grund för att godta vare sig dess existens eller värde. A-son har genom sin underlåtenhet att granska bolagets varulager allvarligt åsidosatt god revisionsordning.

¹ Jämför RS 570 Fortsatt drift

² Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

6 Tryckeribolaget

Tryckeribolaget ägdes till 100 % av ett annat aktiebolag. A-son har den 26 oktober 2007 avgett en ren revisionsberättelse för tryckeribolaget. Hans dokumentation beträffande bolagets resultaträkning består endast av ett arbetsprogram med kontouppgifter och jämförelsetal. På detta har han den 27 november 2007 noterat u.a. efter några påståenden. Av den dokumentation som har insänts till RN kan inte utläsas om det har skett någon granskning av bolagets resultaträkning.

Bolagets varulager har tagits upp till 2,3 mnkr (motsvarande 47 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation rörande denna post består av ett arbetsprogram, i vilket han den 27 november 2007 har noterat u.a. efter ett antal påståenden. Härutöver finns tre sidor benämnda Sammanställning inventering, upprättad av bolaget. Av de handlingar som har inkommit till RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av posten varulager. A-son har förelagts att kommentera detta, att förklara vilken grund han haft för att godta lagrets existens och värde samt att uppge när han, vid revisionsberättelsens undertecknande den 26 oktober 2007, senast hade närvarit vid inventering av varulagret. Han har också förelagts att bifoga dokumentation från denna granskning.

A-son har anfört följande. När han i ett revisionsprogram, exempelvis avseende resultaträkningen, anger u.a. så menas att åtgärden har utförts och att den inte ger anledning till anmärkning i revisionsberättelsen, någon erinran eller någon promemoria. Lagret kontrollinventerades i samband med ”bokslutsrevisionen”. Eftersom detta skedde långt efter balansdagen har han följt upp bolagets resultat och bruttovinster för att kunna uttala sig ”retroaktivt”.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor har gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision av tryckeribolagets resultaträkning.

Varulagret utgjorde bolagets mest väsentliga tillgång. När det gäller denna post har A-son inte gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara kontroller och han har därmed inte verifierat att han har haft grund för att godta vare sig dess existens eller dess värde.

A-son har, trots sin bristfälliga granskning av bolagets resultaträkning och dess varulager, tillstyrkt fastställanden av resultat- och balansräkningarna samt förslaget till vinstdisposition. Han har härigenom på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsred.

7 Maskinbolaget

A-son har den 31 oktober 2007 avgett en ren revisionsberättelse för maskinbolaget. Hans dokumentation beträffande bolagets resultaträkning består endast av ett arbetsprogram med kontouppgifter och jämförelsetal. På detta har han den 15 juni 2008 angett u.a. efter några påståenden. Av den dokumentation som har insänts till RN finns inget som visar om någon granskning har skett av bolagets resultaträkning.

Bolaget har tagit upp posten kundfordringar till 9,3 mnkr (motsvarande 45 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram i vilket han den 15 juni 2008 har antecknat u.a. efter några påståenden. Vidare finns ett dokument rubricerat Obetalda och betalda kundfakturor som är daterat den 29 november 2007. På detta dokument anges

”Selektering 2006-05-01–2007-04-30”. Såvitt framgår av denna handling uppgick bolagets obetalda kundfakturor till 8,45 mnkr per den 29 november 2007. A-son har endast antecknat att posten kundfordringar ”synes rimligt redovisad”. Det finns ingenting i hans dokumentation som visar att han hade tillgång till några revisionsbevis beträffande posten kundfordringar när han avgav sin revisionsberättelse. A-son har till ett av sina yttranden bifogat bokslutsbilagor av vilka framgår att nedskrivningar av osäkra fordringar under tidigare räkenskapsår hade skett med totalt 815 000 kr. Dessa bokslutsbilagor är daterade den 15 september 2007 men är upprättade i Norstedts Bokslut version 2009.2.1.

Posten varulager har tagits upp till 8,1 mnkr (motsvarande 40 % av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av ett arbetsprogram i vilket han den 15 juni 2008 har antecknat u.a. efter ett antal påståenden samt antecknat att varulagret väsentligen utgjordes av fordon under ombyggnad och att detta hade inventerats i samband med ”substansgranskningen”. Därutöver innehåller dokumentationen ett lagerintyg samt lagerlistor om totalt 58 sidor som är daterade den 29 november 2007. Dessa är inte försedda med några anteckningar. Det finns således inte heller beträffande varulagret något som visar att A-son hade tillgång till några revisionsbevis beträffande posten när han avgav sin revisionsberättelse. Av den dokumentation som har inkommit till RN kan inte utläsas om någon granskning har skett av posten varulager. A-son har förelagts att kommentera detta och att förklara vilken grund han haft för att godta lagrets existens och värde.

A-sons dokumentation beträffande posterna checkräkningskredit, andra långfristiga skulder, leverantörsskulder och inköp, skatteskuld/skattefordran, övriga kortfristiga skulder samt upplupna kostnader och förutbetalda intäkter består endast av arbetsprogram i vilka han den 15 juni 2008 har antecknat u.a. efter olika påståenden. Han slutsats är i samtliga fall att ”Posten synes rimligt redovisad”. Det finns inga hänvisningar till några revisionsbevis och inte heller något annat som visar om kontroller har skett. A-son har förelagts att kommentera avsaknaden av dokumentation och att för var och en av posterna beskriva eventuella kontroller.

A-son har anfört följande.

När han i ett revisionsprogram, exempelvis avseende resultaträkningen, anger u.a. så menas att åtgärden har utförts och att den inte ger anledning till någon anmärkning i revisionsberättelsen, någon erinran eller någon promemoria.

Vad beträffar kundfordringar har han bedömt att nedskrivningen var tillfredsställande. Han har granskat hela kundreskontra och gått igenom nedskrivningsbehovet med företagsledaren. Skälet till att nedskrivningarna inte var större, trots förfallna kundfordringar, var att företaget inte fick betalt förrän hela installationen var klar och ”det har man ibland svårt att leva upp till på grund av personalbrist”. På grund härav uppkommer fördröjning med betalningar utan att fordringarna för den skull är osäkra.

Vad gäller lagret har A-son anfört att de väsentliga posterna i lagret har inventerats i efterhand, i samband med bokslutsgranskningen. Lagret bestod i allt väsentligt av ”stora objekt” som, om de fanns kvar vid bokslutsrevisionen, var lätta att verifiera. Om de hade avyttrats så styrktes lagervärdet av försäljningsvärdet. A-son har till ett av sina yttranden bifogat ett lagerintyg samt två fakturor, daterade den 30 april respektive den 23 maj 2008. Han har vidare tillställt RN anteckningar över lagerkontroller avseende efterföljande räkenskapsår, per balansdagen den 30 april 2008.

Vad därefter avser de skuldposter där underlaget endast utgörs av checklistor med kommentaren u.a. har A-son anfört följande. Checkkredit är avstämt mot kontobesked från bank. Andra långfristiga skulder är avstämda mot senaste betalning och leverantörsskulder är avstämda mot reskontra. Skatteskuld/skattefordran är granskad mot skatteberäkning och mervärdesskatt är granskad mot deklarationer. Bolaget upprättade en bokslutspärm där man sorterade in underlag för alla bokslutsposter och han har inte kopierat underlag rörande de här aktuella posterna.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att A-son varken genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor har gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision av maskinbolagets resultaträkning.

Det finns ingenting i den dokumentation som RN har tagit del av som visar att A-son har utfört någon godtagbar granskning av bolagets kundfordringar eller av dess lager. De dokument som A-son har hänvisat till är daterade i september 2007. Att döma av den bokslutsversion som har använts har dock dokumenten tagits fram först under år 2009, långt efter det att A-son avgav sin revisionsberättelse. Såväl kundfordringarna som lagret hade redovisats till väsentliga belopp i bolagets årsredovisning. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har utfört några godtagbara kontroller rörande dessa poster, som var för sig hade redovisats till väsentliga belopp i bolagets årsredovisning och som tillsammans utgjorde 85 % av bolagets balansomslutning.

Vad gäller flertalet av de skuldposter som har upptagits i årsredovisningen finns det ingenting i A-sons dokumentation som visar att några kontroller har utförts. A-son har i sina svar på RN:s frågor gjort gällande att kontroller har utförts på plats hos bolaget. RN finner dock att denna hans förklaring inte är trovärdig eftersom det i det material som har tillställts RN inte finns några noteringar om dessa kontroller och de uppgifter som A-son har lämnat är mycket allmänt hållna. RN konstaterar således att A-son inte har gjort sannolikt att han har utfört godtagbara kontroller av väsentliga skuldposter.

På grund av den bristfälliga granskning som A-son har utfört avseende maskinbolagets resultaträkning samt dess väsentliga tillgångs- och skuldposter har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsssed.

8 Fasadbolaget

RN har från Bolagsverket inhämtat årsredovisningar och revisionsberättelser för räkenskapsåren 2005, 2006 och 2007 avseende fasadbolaget. Av handlingarna hos Bolagsverket framgår att det är A-son som, på uppdrag av fasadbolaget, har översänt årsredovisningarna och revisionsberättelserna till Bolagsverket.

Av årsredovisningarna för räkenskapsåren 2006 och 2007 framgår att bolagets eget kapital var negativt såväl vid ingången av år 2006 som per balansdagarna den 31 december 2006 och 2007. A-son har avgett rena revisionsberättelser för samtliga de tre räkenskapsåren. Av förvaltningsberättelserna framgår inte huruvida några kontrollbalansräkningar har upprättats. A-son har förelagts att förklara varför han, om kontrollbalansräkningar inte hade upprättats, inte har anmärkt på detta i sina revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren. I revisorspåteckningen för räkenskapsåret 2006 anges att revisionsberättelsen avviker från standardutformningen. A-son har förelagts att förklara på vilket sätt hans revisionsberättelse avviker från standardutformningen.

I fasadbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006 finns ett flertal jämförelsesiffror avseende räkenskapsåret 2005 som inte överensstämmer med motsvarande siffror i årsredovisningen för det räkenskapsåret. Som exempel kan nämnas att årets resultat redovisas med 59 930 kr och eget kapital med 191 627 kr i årsredovisningen för år 2005. Motsvarande poster har som jämförelsesiffror i 2006 års årsredovisning tagits upp till minus 224 567 kr respektive minus 92 870 kr. Varken i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006 eller i A-sons revisionsberättelse för detta år finns någon information om att jämförelsesiffrorna har ändrats.

A-son har anfört följande.

Bolaget har inte uppvisat några kontrollbalansräkningar och han har förbisett att anmärka på detta. Anteckningen vid påskriften av årsredovisningen för år 2006 var avsedd för en anmärkning men när revisionsberättelsen skrevs har den anmärkningen fallit bort.

När det gäller jämförelsesiffrorna i årsredovisningen har han uppgett att bolaget ändrade sitt bokslut men att han inte har någon förklaring till ”att det inte är ändrat hos Bolagsverket” eller varför han inte märkte detta vid sin granskning det påföljande året. A-son har tillagt att det var en miss vid granskningen såtillvida att när ett nytt år skapas så överförs saldon från föregående år. I detta fall hade saldona ändrats hos bolaget men de hade inte ändrats i hans ”revisionsfil” för räkenskapsåret 2005.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning att anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.³ Om kontrollbalansräkningen utvisar att det egna kapitalet understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet ska styrelsen enligt 15 § samma kapitel kalla till bolagsstämman (första kontrollstämman). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket i samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.⁴ Anmärkningen ska innehålla ett ställningstagande till på vilket sätt styrelsens agerande strider mot aktiebolagslagens krav. Om en kontrollbalansräkning inte har upprättats i rätt tid ska revisorn således anmärka i sin revisionsberättelse på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder.

A-son skulle i första hand ha uppmanat styrelsen i fasadbolaget att snarast upprätta kontrollbalansräkning och tillställa honom den för granskning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för bolaget ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att inte agera på detta sätt har han åsidosatt god revisions sed.

En av de mest elementära kontrollerna vid en revision är att granska att de belopp som redovisas som jämförelsesiffror i en årsredovisning stämmer överens med de belopp som togs upp i årsredovisningen för närmast föregående räkenskapsår. Genom att inte ens utföra en sådan grundläggande kontroll har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisions sed.

9 Händelser efter räkenskapsårets slut

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han för något av bolagen har följt upp vad som har hänt efter respektive räkenskapsårs slut.

RN gör följande bedömning. Enligt RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut ska en revisor utföra granskningsåtgärder som har utformats så att de ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen daterats och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Av A-sons dokumentation kan inte för något av de här aktuella bolagen utläsas att han har gjort några uppföljningar av händelser efter räkenskapsårets utgång i respektive bolag. RN konstaterar att A-sons granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har varit otillräckliga. Han har därmed åsidosatt god revisions sed.

³ Som anges i noten 2 fanns motsvarande bestämmelser före den 1 januari 2006 i 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag.

⁴ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag.

10 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-sons revisionsbyrå äger ett dotterbolag som bedriver verksamhet som inte är revisionsverksamhet och som inte heller har ett nära samband med revisionsverksamhet. Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretaget.

RN har kunnat konstatera mycket allvarliga brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation. A-son har inte genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han i något av de revisionsuppdrag som RN har granskat har utfört en godtagbar revision av vare sig viktiga rutiner eller väsentliga resultat- och balansposter. Han har därför inte haft grund för sina uttalanden i revisionsberättelserna. I ett bolag, i vilket han ifrågasatte värdet av en väsentlig post, har han inte reflekterat över vare sig förutsättningarna för fortsatt drift eller huruvida aktiebolagslagens regler om kontrollbalansräkning var tillämpliga. I samma bolag har han underlåtit att ta kontakt med föregående revisor, trots att denna i sin revisionsberättelse för det föregående räkenskapsåret hade uppmärksammat ett antal brister i bolaget.

Vidare har A-son under flera år underlåtit att påtala att kontrollbalansräkningar inte hade upprättats i ett bolag med negativt eget kapital. I detta bolag har han inte heller uppmärksammat att jämförelsesiffrorna i en årsredovisning inte stämde med vad som hade redovisats i närmast föregående års årsredovisning. För samtliga här aktuella bolag gäller att A-son inte har följt upp vad som har hänt efter respektive räkenskapsårs slut.

RN finner sammanfattningsvis att A-sons revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister. Han har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget måste omständigheterna anses vara synnerligen försvårande. A-sons auktorisation som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 35 § första stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, avdelningsdirektören Elin Eriksson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.