

FörvR: dom 2011-06-03, mål nr 699-11 (ref)

D 45/10

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan mot A-son rörande hans revisioner av tre aktiebolag i en koncern räkenskapsåret 1 juli 2004–30 juni 2005 och har med anledning därav öppnat detta disciplinärende.

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

A-son var vald revisor i tre aktiebolag, här kallade moderbolaget, Q-bolaget och S-bolaget. Moderbolaget ägde samtliga aktier i Q-bolaget och S-bolaget. De tre bolagen försattes i konkurs i oktober 2006.

Moderbolaget hade tidigare bedrivit industriell tillverkning men bedrev sedan våren 2005 endast fastighetsförvaltning. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05 redovisade bolaget en omsättning om 1,8 mnkr och ett eget kapital om 400 000 kr. Det redovisade rörelseresultatet var en förlust om 1,6 mnkr. Vidare redovisade bolaget en skuld till Q-bolaget om 2,2 mnkr samt en fordran på S-bolaget om 2,1 mnkr. Aktierna i Q-bolaget upptogs till anskaffningsvärdet, 300 000 kr, medan aktierna i S-bolaget efter nedskrivning det aktuella räkenskapsåret upptogs till noll. De totala redovisade tillgångarna uppgick till 6,4 mnkr. A-son anförde bland annat följande i sin revisionsberättelse den 20 januari 2006: *”Ibland tillgångarna finns en fordran på koncernföretag om 2 090 721 kronor. Koncernföretaget saknar betalningsförmåga. Denna fordran är av avgörande betydelse för bolagets fortbestånd”*. Med hänvisning till detta uppgav han att han inte kunde uttala sig om huruvida årsredovisningen var upprättad i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning. Han anförde att han kunde varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt förslaget till resultatdisposition. Därutöver innehöll revisionsberättelsen anmärkningar om försenad betalning av skatter och avgifter samt om att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid.

Q-bolaget bedrev industriell tillverkning. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05 redovisade bolaget en omsättning om 21,5 mnkr, ett eget kapital om 202 000 kr och totala tillgångar om 12,2 mnkr, vari ingick en fordran på moderbolaget om 2,2 mnkr. Det redovisade resultatet uppgick till 1 741 kr. A-sons revisionsberättelse innehöll en anmärkning om att skatter och avgifter hade betalats för sent vid flera tillfällen. Därutöver avvek revisionsberättelsen inte från standardutformningen.

S-bolaget bedrev industriell tillverkning fram till våren 2005, då rörelsen avyttrades. Därefter bedrevs ingen verksamhet i bolaget. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05 redovisade bolaget ett eget kapital om minus 1,8 mnkr vid årets början och minus 3,3 mnkr vid årets slut. I förvaltningsberättelsen angavs att det egna kapitalet var förbrukat, att någon kontrollbalansräkning som visar att det egna kapitalet var återställt inte hade upprättats samt att styrelsen hade beslutat att driva bolaget vidare. A-son anförde följande i sin revisionsberättelse: *”Utan att det påverkar mitt uttalande ovan [om fastställande av balansräkning och resultaträkning; RN:s anm.] vill jag fästa uppmärksamheten på att som framgår av förvaltningsberättelsen i årsredovisningen är bolagets aktiekapital förbrukat. Någon s k kontrollbalansräkning har ej upprättats, varför verksamheten bedrivs under personligt ansvar. Detta utgör en osäkerhetsfaktor avseende bolagets förmåga till egen drift. Denna osäkerhet är enligt min mening tillräckligt beskriven i förvaltningsberättelsen”*. Utöver detta innehöll

revisionsberättelsen anmärkningar om försenad betalning av skatter och avgifter samt om att årsredovisningen inte hade upprättats i rätt tid.

Moderbolaget upprättade koncernredovisning för räkenskapsåret 2004/05. I koncernbalansräkningen redovisades det egna kapitalet per den 30 juni 2005 till minus 2,9 mnkr.

A-son har anfört följande.

Under räkenskapsåret 2003/04 förvärvade moderbolaget de båda andra bolagen. Därefter fördes viss verksamhet över till Q-bolaget från de andra bolagen i koncernen. Omsättningen ökade stadigt i Q-bolaget under räkenskapsåret 2004/05, och efter detta uppbyggnadsår kunde bolaget förväntas göra goda resultat. Q-bolaget, som var det enda rörelsedrivande bolaget i koncernen, hade flera stora kunder och en mycket god intjäning. För det påföljande räkenskapsåret, 2005/06, upprättade Q-bolaget ett budgetdokument som baserades på tre alternativa utfall av årets omsättning. Det mest försiktiga alternativet utgick från en omsättning om 32 mnkr och en vinst om 1,6 mnkr. Med hänsyn till föregående års omsättning om 21 mnkr och till bolagets utveckling bedömde han att det inte var orimligt att bolaget skulle kunna uppnå eller överträffa det mest försiktiga budgetalternativet. Mot den samlade bakgrunden framstår enligt hans uppfattning den senare utvecklingen i bolaget som ett mysterium.

Han uppgav i revisionsberättelsen för moderbolaget att fordran på S-bolaget var av avgörande betydelse för moderbolagets fortbestånd. Denna formulering överensstämmer dock inte med vad han avsåg att uttrycka. Med hänsyn till värdet av moderbolagets aktier i Q-bolaget och det bidrag som Q-bolaget kunde förväntas komma att lämna till moderbolaget ansåg han att moderbolagets fortbestånd inte var helt beroende av dess fordran på S-bolaget. Det han avsåg att uttrycka var att moderbolagets fordran på S-bolaget var väsentlig för moderbolaget och dess årsredovisning. Han bedömde att det fanns dolda övervärden i moderbolagets aktier i Q-bolaget som flera gånger om borde täcka den brist som skulle ha uppstått i moderbolaget om fordran på S-bolaget hade skrivits ned till noll. Q-bolaget kunde förväntas lämna ett årligt koncernbidrag till moderbolaget eller till systerbolaget med mer än 1 mnkr. Han bedömde att moderbolagets fortbestånd och dess förmåga att betala skulden till Q-bolaget om 2,2 mnkr inte var hotade. Han fann inte heller något skäl att befara kapitalbrist i Q-bolaget.

Eftersom moderbolaget ägde de båda andra bolagen kunde det utöva full makt över dessa. Det innebar i praktiken att moderbolaget kunde föra över de värden som skapades i dotterbolagen genom koncernbidrag eller genom utdelning. Alternativt skulle en extern försäljning av Q-bolaget ha genererat vinst, eftersom en vinstgivande verksamhet alltid kan säljas till en väsentligt högre köpeskilling än substansvärdet.

Moderbolaget kunde bestämma hur och när betalning av S-bolagets skulder skulle ske. Genom koncernbidrag mellan bolagen skulle medel för återbetalning av det koncerninterna lånet ha kunnat tillföras S-bolaget, varvid skulden hade kunnat regleras. Eftersom S-bolaget inte kunde betala sin skuld ”på egna meriter” och återbetalningen således var beroende av framtida dispositioner inom koncernen ansåg han att moderbolagets fordran på S-bolaget var osäker. Han ansåg sig dock inte ha tillräckligt belägg för att påstå att det var fel att moderbolaget tog upp fordran i sin balansräkning och bedömde att ett neutralt uttalande i revisionsberättelsen var det mest adekvata.

Innan han lämnade ifrån sig sin revisionsberättelse för Q-bolaget räkenskapsåret 2004/05 tog han del av en periodrapport för bolaget avseende de sex första månaderna av påföljande räkenskapsår, dvs. juli–december 2005. Rapporten, som var upprättad av bolagets styrelseordförande, utvisade en vinst om ca 1 mnkr för den aktuella perioden. Han fann inte någon särskild anledning att misstro innehållet i rapporten eftersom den var förenlig med den ovan nämnda budgeten. De samtal han hade med bolagets verkställande direktör och dess styrelseordförande gav positiva indikationer om hur god beläggning bolaget hade och att man skulle tjäna ”bra med pengar”. Koncernen omstrukturerades under räkenskapsåret 2004/05,

vilket medförde att vissa omstruktureringskostnader belastade det årets resultat och gav upphov till den dåliga likviditeten i Q-bolaget under året. Verksamheten i S-bolaget lades ned utan att personalen sades upp i tid, vilket blev dyrt för koncernen. Periodrapporten och budgeten gällde den omstrukturerade verksamheten och var därför rimliga med beaktande av den information som han erhöll av bolagets företrädare. Enligt styrelsen fanns det inga större investeringsbehov under den närmaste framtiden. En avkastningsvärdering är en vedertagen och tillräcklig metod för att åsätta marknadsvärde på bolag. Han tog inte ställning till om det utöver den framtida intjäningsförmågan även förelåg andra övervärden i Q-bolaget.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för de tre bolagen räkenskapsåret 2004/05. Av dokumentationen för Q-bolaget framgår bland annat att bolaget hade utnyttjat nästan hela sin checkkredit, belånat sina kundfordringar och lånat pengar till 15 procents ränta samt att lagervärdet hade ökat med 1,3 mnkr under räkenskapsåret. Vidare har RN tagit del av den budget för räkenskapsåret 2005/06 och den resultatrapport för perioden juli–december 2005 som A-son har hänvisat till.

RN gör följande bedömning.

Det kan först konstateras att Q-bolaget enligt vad A-son uppger var det enda rörelsedrivande bolaget i koncernen. Vad avser Q-bolagets redovisade fordran på moderbolaget om 2,2 mnkr kan det konstateras att den utgjorde en väsentlig post sett i relation till såväl bolagets totala tillgångar som dess egna kapital. Moderbolaget hade i sin tur en fordran om 2,1 mnkr på S-bolaget. Med hänsyn till att S-bolaget hade ett negativt eget kapital och inte bedrev någon verksamhet samt att dess aktier av moderbolaget bedömdes sakna värde framstår det som mycket osannolikt att S-bolaget skulle ha någon möjlighet att reglera skulden till moderbolaget. A-son har mot bakgrund av osäkerhet om S-bolagets betalningsförmåga uttalat sig neutralt om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen i sin revisionsberättelse för moderbolaget. Moderbolagets osäkra utsikter att få betalt för sin fordran måste i sin tur rimligen anses väcka frågan om Q-bolagets möjligheter att få betalt för sin fordran på moderbolaget. Frågan är av avgörande betydelse för Q-bolaget, eftersom även en marginell nedskrivning av denna fordrans värde skulle ha medfört att det registrerade aktiekapitalet hade varit helt förbrukat.

A-son har i sin revisionsberättelse för Q-bolaget inte gett uttryck för någon osäkerhet i fråga om värdet av bolagets fordran på moderbolaget. Som skäl till att acceptera det redovisade värdet av fordran har han hänvisat till att Q-bolaget förväntades bli vinstgivande i framtiden, och att det därmed skulle kunna lämna koncernbidrag till de båda andra bolagen och på det sättet få betalt för sin fordran. Han har även hänvisat till att det till följd av Q-bolagets resultatutveckling förelåg dolda övervärden i aktierna i Q-bolaget samt att moderbolaget skulle kunna realisera dessa övervärden genom en försäljning av aktierna, vilket skulle frigöra medel för reglering av skulden.

RN utesluter inte att god framtida intjäningsförmåga skulle kunna ge upphov till övervärden i aktierna i Q-bolaget som, på sätt som A-son har beskrivit, hade kunnat utgöra skäl för honom att godta det redovisade värdet av Q-bolagets fordran på moderbolaget. För att kunna basera sina slutsatser vid revisionen på sådana antaganden om övervärden krävs dock att det föreligger goda underlag för dessa antaganden. Härvid har A-son hänvisat till att han vid samtal med bolagets företrädare hade fått besked om att bolaget skulle tjäna mycket pengar. Han har även hänvisat till dels en budget, dels en inom bolaget upprättad periodrapport för perioden juli–december 2005 som han med hänvisning till budgeten inte ansåg sig ha anledning att misstro.

Enligt RN:s mening fanns det dock ett antal faktorer som borde ha föranlett A-son att ifrågasätta antagandena om god framtida intjäningsförmåga i Q-bolaget. Som framgår ovan angav budgeten en femtioprocentig omsättningsökning samt ett väsentligt bättre resultat jämfört

med räkenskapsåret 2004/05. Det kan konstateras att Q-bolaget hade utnyttjat nästan hela sin checkkredit, belånat sina kundfordringar, lånat pengar till hög ränta samt inte skött sina skattebetalningar under räkenskapsåret 2004/05. Dessutom hade lagervärdet ökat med 1,3 mnkr under räkenskapsåret. Det fanns således ett flertal tecken på svag likviditet, vilket i sin tur kan ge upphov till tvivel om huruvida likviditeten var tillräcklig för att bedriva den verksamhet som skulle generera framtida vinster. Detta borde ha föranlett A-son att kritiskt granska påståendena om sådana framtida vinster.

Varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår emellertid att han har utfört någon kritisk granskning av den budget eller den resultatrapport som han lade till grund för de ovan beskrivna antagandena om övervärden eller av företagsledningens uppgifter om framtida intjäningsförmåga. Beträffande resultatrapporten har han uppgett att han inte fann anledning att misstro denna eftersom han ansåg den vara förenlig med den presenterade budgeten. På fråga från RN om vad han hade för grund för att förlita sig på resultatrapporten och vilka eventuella granskningsåtgärder han vidtog har han endast hänvisat till att han bedömde den vara rimlig med hänsyn till den information han fick vid samtal med bolagets företrädare.

RN anser, mot den angivna bakgrunden, att A-son inte har gjort sannolikt att han har haft grund för att godta de antaganden om framtida intjäningsförmåga i Q-bolaget som han har hänvisat till och som han har byggt sina slutsatser på. Det har inte heller framkommit något annat i ärendet som skulle kunna motivera att han godtog det redovisade värdet av Q-bolagets fordran på moderbolaget om 2,2 mnkr. RN:s slutsats är att han inte har haft grund för att godta detta värde. Eftersom fordran utgjorde en väsentlig post, har han inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av Q-bolagets balansräkning och resultaträkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

Vad därefter avser revisionsberättelsen för moderbolaget gör RN följande bedömning.

Revisionsberättelsen för ett aktiebolag ska enligt 9 kap. 32 § aktiebolagslagen (2005:551) innehålla bland annat ett uttalande om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen. Av förarbetena till den tidigare gällande aktiebolagslagen (1975:1385) framgår att en revisor undantagsvis kan underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av granskad räkning och i stället påpeka att bolagsledningens förslag rörande räkningen i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan.¹

Det anges i RS 709, Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, punkt 38, att revisorn ska konstatera att han eller hon inte kan uttala sig i revisionsberättelsen när den möjliga effekten av en begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning är så väsentlig och omfattande att han eller hon inte har kunnat få tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis och det därför inte är möjligt att uttala sig. Vidare anges i RS 709 punkt 42 att en begränsning av inriktningen och omfattningen av revisionen kan påtvingas av omständigheterna eller uppstå när företagets bokföring är undermålig eller när revisorn inte kan utföra en granskningsåtgärd som han eller hon anser önskvärd. Som exempel på när revisorn inte kan uttala sig om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen anges i avsnitt 2.2.1.1 b i bilaga 1 till RS 709 den situationen då revisorn har fått revisionsuppdraget efter räkenskapsårets utgång och därför inte har kunnat utföra en tillräcklig granskning av en väsentlig tillgång.

RN har tidigare uttalat att möjligheten att varken tillstyrka eller avstyrka fastställande av balansräkningen och resultaträkningen bör användas med försiktighet.²

Det kan konstateras att i det aktuella fallet kan det inte anses ha varit fråga om någon påtvingad begränsning i revisionsarbetets inriktning och omfattning. Vidare finner RN att

¹ Prop. 1975:103 s. 433.

² Se RN:s beslut den 15 mars 2002 i ärende dnr 1999-315, referat D 6/02 i RN:s praxis.

moderbolagets fordran på S-bolaget utgjorde en väsentlig post i moderbolagets balansräkning. Såsom RN ovan har uttalat framstår det som mycket osannolikt att S-bolaget skulle ha någon möjlighet att reglera skulden till moderbolaget om 2,1 mnkr. Enligt RN:s bedömning måste det ha framstått som så klart att fordran saknade värde att A-son skulle ha påtalat för moderbolagets styrelse att fordran borde ha skrivits ned till noll. Om moderbolaget inte hade efterkommit denna uppmaning, skulle han i sin revisionsberättelse för moderbolaget ha avstyrkt fastställande av balansräkningen och resultaträkningen. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

RN finner att A-son genom vad som ovan har beskrivits har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att han ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Björn Fredljung som föredragit ärendet.

Förvaltningsrätten i Stockholm, skatteavdelningen, enhet 3

Dom 2011-06-03 i mål nr 699-11

Revisorsnämnden beslutade den 10 december 2010 att meddela auktoriserade revisorn A-son varning.

A-son överklagar Revisorsnämndens beslut och yrkar i första hand att han inte ska meddelas disciplinär åtgärd. I andra hand yrkar han att en erinran ska meddelas. Till stöd för sin talan anför han skriftligen bl.a. följande.

Han har aldrig tidigare varit föremål för disciplinär åtgärd enligt revisorslagen. All redovisning i moderbolaget, Q-bolaget och S-bolaget sköttes av styrelseordföranden B-son. Q-bolaget hade kunder som X AB och Y AB och efterfrågan var mycket stor på bolagets produkter. Omsättningen ökade under räkenskapsåret 2004/05. Resultatet för perioden 1 juli-31 december 2005 uppgick till 1 005 000 kr enligt B-sons upprättade balans- och resultatrappport. Till bokslutsgenomgången den 24 januari 2006 upprättade B-son även ett budgetdokument för Q-bolaget för räkenskapsåret 2005/06. Den mest försiktiga budgeten utgick från att omsättningen skulle uppgå till 32 miljoner kr, vilket skulle resultera i en vinst om 1,59 miljoner kr. Med hänsyn till att omsättningen räkenskapsåret 2004/05 uppgick till 21 miljoner kr och att bolagets utveckling under året varit god bedömde styrelsen att Q-bolaget skulle kunna uppnå eller överträffa resultatet i budgeten.

Vid en diskussion med kollegor på revisionsbyrån kom man gemensamt fram till att det fanns dolda övervärden i Q-bolaget som kunde täcka den brist som skulle kunna uppstå i moderbolagets redovisning om fordran på S-bolaget skrevs ned till noll kr. Alternativt kunde Q-bolaget lämna ett årligt koncernbidrag till moderbolaget eller till S-bolaget genom utdelning. Han ansåg därför att moderbolagets fortbestånd och förmåga att infria skulden till Q-bolaget inte

var hotad. Revisorsnämnden har inte ifrågasatt att en god framtida intjäningsförmåga hade kunnat ge upphov till övervärden i aktierna i Q-bolaget.

Han var medveten om att det hade funnits problem i Q-bolaget såsom dyr checkräkningskredit, ansträngd likviditet och förseningar med betalning av skatter och avgifter. Dessa problem hade dock att göra med den pågående omstruktureringen. Eftersom denna belastning bedömdes vara av tillfällig karaktär och trenden i verksamheten var positiv fanns det skäl att förlita sig på de prognoser bolaget hade gjort. När revisionsberättelsen avgavs hade Q-bolaget dessutom slutit avtal med nya stora kunder och personalen hade god beläggning. A-son åberopar bl.a. balans- och resultatrapport, budget för Q-bolaget samt kontrollbalansräkning avseende moderbolaget.

Revisorsnämnden vidhåller sitt beslut och anför skriftligen bl.a. följande. A-son har inte gjort sannolikt att han hade fog för att utgå från de framtidsutsikter som hans antaganden om övervärden i Q-bolaget byggde på. Han har inte visat att han hade grund att förlita sig på uppgifterna i resultatrapporten för andra halvåret 2005 samt budgeten för räkenskapsåret 2005/06. Han har inte redogjort för några konkreta granskningsåtgärder för att verifiera uppgifterna i dokumenten.

Muntlig förhandling

Förvaltningsrätten har den 26 maj 2011 hållit muntlig förhandling i målet.

A-son har vid förhandlingen anført bl.a. följande. Det fanns likviditetsproblem i Q-bolaget men utvecklingen var positiv. Bolaget lyckades förhandla med X AB om att lämna kortare kredittider på levererade varor. Han har följt anvisningarna i RS 560. Han har således talat med företagsledningen, inhämtat rapporter m.m. och gjort rimliga kontroller. Vid en analytisk granskning av halvårsrapporten för andra halvåret 2005 fann han att bruttovinsten uppgick till 45 procent mot tidigare 46 procent. De finansiella kostnaderna hade ökat men försäljning av en fastighet skulle ge bättre likviditet. Resultatet för andra halvåret 2005 visade att det faktiska utfallet låg i linje med budgeten. Han kan inte lastas för de problem som uppstod år 2006 och som var hänförliga till bristande kontroll från styrelsens sida. Hans minnesanteckningar, daterade den 18 december 2005 och 23 januari 2006, styrker den granskning han har utfört.

Revisorsnämnden har vid förhandlingen anført bl.a. följande. A-son borde ha vidtagit ytterligare granskningsåtgärder. Om det inte går att säkerställa underlaget måste en revisor avstyrka att resultat- och balansräkningen godkänns. Varning brukar meddelas i de fall en revisor utan grund har tillstyrkt en resultat- och balansräkning.

Domskäl

I 32 § andra stycket revisorslagen anges att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Om det är tillräckligt får en erinran meddelas istället.

I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1994/95:152 s. 58) anges att varning bör meddelas för klart klandervärda förfaranden som om de upprepas kan antas leda till upphävande av auktorisation eller godkännande. Påföljden erinran ska kunna tillgripas när ett förfarande bedöms som olämpligt. Erinran ska ses som ett påpekande om att god revisionssed inte har iakttagits i det aktuella fallet.

Förvaltningsrätten anser att A-son har haft fog för att lita på de positiva signaler koncernledningen lämnade inför hans undertecknande av revisionsberättelserna i moderbolaget, S-bolaget och Q-bolaget. Resultatrapporten för andra halvåret 2005 och den preliminära budgeten för räkenskapsåret 2005/06 indikerade båda att Q-bolaget skulle komma att göra en betydlig vinst och som A-son har uppgett hade orderingången i bolaget ökat. De minnesanteckningar A-son har åberopat styrker att han har vidtagit rimliga åtgärder för att granska resultatrapporten och den preliminära budgeten.

Kritik kan dock riktas mot att A-son i revisionsberättelserna inte tillräckligt väl har informerat om koncernens generellt svaga position och osäkerheten kring Q-bolagets möjligheter att få betalt för fordran på moderbolaget.

Förvaltningsrätten anser sammanfattningsvis att A-son i sina revisioner av koncernbolagen har åsidosatt sina skyldigheter som revisor, men att det är tillräckligt att han istället för varning meddelas en erinran.

I avgörandet har deltagit ordföranden Christian Finnerman (skiljaktig) och nämndemännen Mikael Hansson, Hans Hedin och Klas Nilsson. Föredragande har varit Per Olov Spångberg.

Skiljaktig mening Christian Finnerman

Av årsredovisningarna för moderbolaget, S-bolaget och Q-bolaget framgår att koncernen vid slutet av räkenskapsåret 2004-07-01 – 2005-06-30 befann sig i en mycket utsatt ekonomisk situation. S-bolagets resultat för året var en förlust om ca 1,5 miljoner kr och bolaget hade ett negativt eget kapital om ca 3,2 miljoner kr. Q-bolaget hade å sin sida vid slutet av räkenskapsåret utnyttjat nästan hela sin checkräkningskredit och belånat sina kundfordringar. Av revisionsberättelsen framgår att Q-bolaget vid flertalet tillfällen under året hade betalat in bl.a. mervärdesskatt och sociala avgifter för sent till Skatteverket. Det redovisade resultat i Q-bolaget uppgick till endast 1 741 kr, att jämföra med föregående års resultat om 380 kr. Moderbolagets resultat för räkenskapsåret var en förlust om ca 1,9 miljoner kr och bolaget hade ett eget kapital om ca 400 000 kr.

Mot bakgrund av detta pressade läge anser jag att det har ålegat A-son att mycket kritiskt granska de positiva signaler koncernledningen lämnade i samband med upprättandet av årsredovisningarna. Vad A-son har anfört och åberopat ger inte stöd för att han har vidtagit en kritisk och självständig granskning av ledningens uppgifter, däribland resultatrapporten för andra halvåret 2005 och den preliminära budgeten för räkenskapsåret 2005/06. De minnesanteckningar han har åberopat i förvaltningsrätten är såvitt kan utläsas inte annat än anteckningar av vad B-son har uppgett i samtal med honom.

I avsaknad av en kritisk och självständig granskning av resultatrapporten och den preliminära budgeten har A-son inte haft grund för att i revisionsberättelsen tillstyrka fastställande av Q-bolagets balans- och resultaträkning. Han har genom sitt agerande åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller revisionsberättelsen för moderbolaget anser jag, mot bakgrund av den ytterst osäkra fordran på S-bolaget, att A-son inte borde ha uttalat att han varken kunde tillstyrka eller avstyrka fastställande av balans- och resultaträkningen. Som Revisorsnämnden anför i sitt beslut borde han ha påtalat för moderbolagets styrelse att fordran borde skrivas ner till noll kr.

Jag anser av dessa skäl att A-son ska meddelas disciplinär åtgärd. Jag anser, till skillnad mot majoriteten, att det inte är tillräckligt att han meddelas en erinran. Jag anser att Revisorsnämnden har haft fog för att meddela A-son varning. Enligt min mening bör överklagandet således avslås.