

D 13

Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar auktoriserade revisorn A-son varning.
--

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-sons uppdrag i tre aktiebolag, härafter benämnda T-bolaget, N-bolaget och C-bolaget, och har därför öppnat detta disciplinärende.

RN:s utredning har omfattat A-sons revision av de tre bolagen avseende räkenskapsåren 1 januari 2009 till 30 juni 2010 och 1 juli 2010 till 30 juni 2011. RN har därvid tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolagen avseende de angivna perioderna.

Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande.

Den revisionsbyrå vid vilken A-son var verksam valdes vid månadsskiftet september/oktober 2011 till revisor för T-bolaget, N-bolaget, och C-bolaget. A-son utsågs till huvudansvarig revisor och hans uppdrag omfattade revision av räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 i samtliga tre bolag. T-bolaget och N-bolaget bedrev fastighetsförvaltning och därmed förenlig verksamhet och C-bolaget bedrev verksamhet inom byggnads-, anläggnings- och entreprenadsektorn. För alla tre bolagen undertecknade samma person i egenskap av styrelseledamot samtliga årsredovisningar för räkenskapsåren 2009/10 och 2010/11 och av de uppgifter A-son har lämnat till RN framgår att alla tre bolagen därutöver hade direkt eller indirekt ägargemenskap. A-son lämnade för alla tre bolagen och för båda de nu aktuella räkenskapsåren revisionsberättelser som samtliga i ett flertal avseenden avvek från standardutformningen. Bland annat avstyrkte han fastställande av resultat- och balansräkningar mot bakgrund av att han inte hade erhållit tillräckliga revisionsbevis för att bedöma värdena av en del väsentliga balansposter. Han bedömde vidare vissa andra balansposter som osäkra.

Bolagens respektive omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
N-bolaget	2009-01-01 – 2010-06-30	2,7	7,2
N-bolaget	2010-07-01 – 2011-06-30	1,9	4,2
C-bolaget	2009-01-01 – 2010-06-30	0,4	2,0
C-bolaget	2010-07-01 – 2011-06-30	1,3	2,4
T-bolaget	2009-01-01 – 2010-06-30	0,8	15,6
T-bolaget	2010-07-01 – 2011-06-30	0,6	17,1

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria och i samband därmed också ställt ett antal kompletterande frågor. A-son har yttrat sig över promemorian och besvarat frågorna.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i

24 § revisorslagen (2001:883) och 2-4¹ §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisbörda 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 beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

3 Mellanhavanden mellan T-bolaget, N-bolaget och C-bolaget

3.1 Bakgrund

När räkenskapsåret 2009/10 inleddes, hade T-bolaget fordringar mot såväl N-bolaget som C-bolaget. N-bolaget hade i sin tur fordringar mot C-bolaget.

N-bolagets egna kapital uppgick per balansdagarna den 31 december 2008, den 30 juni 2010 (förlängt räkenskapsår) och den 30 juni 2011 till minus 2 068 tkr, minus 2 296 tkr och minus 2 352 tkr. C-bolagets egna kapital uppgick per motsvarande balansdagar till minus 759 tkr, minus 1 642 tkr och minus 2 677 tkr.

3.2 T-bolagets fordringar mot N-bolaget och C-bolaget.

T-bolagets fordringar på N-bolaget ökade under räkenskapsåret 2009/10 från 871 tkr till ca 1,1 mnkr och under räkenskapsåret 2010/11 från ca 1,1 mnkr till ca 5,9 mnkr.

T-bolagets fordringar på C-bolaget ökade under räkenskapsåret 2009/10 från 467 tkr till ca 1,1 mnkr och under räkenskapsåret 2010/11 från ca 1,1 mnkr till ca 2,2 mnkr.

Som har framgått ovan redovisade båda gäldenärsbolagen negativt eget kapital per samtliga här aktuella balansdagar. Av A-sons dokumentation kan inte för något av räkenskapsåren utläsas om han övervägde huruvida förändringarna av fordringarna mot N-bolaget och C-bolaget utgjorde olovliga värdeöverföringar eller förbjudna lån. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han, för det fall han ansåg att transaktionerna i fråga utgjorde affärsmässigt betingade lån, reflekterade över kravet i 21 kap. aktiebolagslagen (2005:551) på att sådana lån ska tas upp i en särskild förteckning. Han har i sin dokumentation för C-bolaget för båda åren antecknat att lånen från T-bolaget hade ökat på grund av att C-bolaget saknade likvida medel.

3.3 N-bolagets fordran mot C-bolaget, räkenskapsåret 2009/10

N-bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2010 en fordran mot C-bolaget om 1,4 mnkr, vilket innebar en ökning med ca 600 tkr jämfört med föregående balansdag. Som framgått ovan redovisade gäldenärsbolaget negativt eget kapital per samtliga här aktuella balansdagar. Det framgår inte av A-sons dokumentation om han reflekterade över frågan om ökningen av fordran utgjorde en olovlig värdeöverföring eller ett förbjudet lån. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han, för det fall han ansåg att transaktionen i fråga utgjorde affärsmässigt betingat lån, reflekterade över kravet i 21 kap. aktiebolagslagen på att sådana lån ska tas upp i en särskild förteckning.

3.4 A-sons yttranden

A-son har uppgett bl.a. följande.

Han övervägde frågan om utlåningarna kunde utgöra värdeöverföringar. Han ansåg att lånen inte stred mot bestämmelserna i 17 kap. eller 21 kap. aktiebolagslagen, eftersom han bedömde att de hade rent affärsmässig karaktär. Styrelseledamoten förklarade att bolagen bedrev verksamhet inom samma bransch och att de hade ett ömsesidigt beroende av varandra. T-bolagets utlåning till C-bolaget och N-bolaget och N-bolagets utlåning till C-bolaget var enligt styrelseledamoten av affärsmässig karaktär och nödvändiga för samtliga bolags verksamheter. I avsaknad av skriftliga låneavtal, förklarade styrelseledamoten att det rörde sig om lån mellan bolagen. Han tog del av och utvärderade styrelseledamotens redogörelse.

Styrelseledamoten uppgav att varje bolag utgjorde ett affärsområde, vars verksamheter var tydligt sammankopplade med varandra. Bolagen bedrev verksamhet inom branscher som var närliggande. T-bolaget och N-bolaget var verksamma inom fastighetsförvaltning och C-bolaget var verksamt inom bygg- och anläggningssektorn. Styrelseledamoten uppgav vidare att bolagen hade ett ömsesidigt beroende av varandra för att kunna bli framgångsrika. Han bedömde att styrelseledamotens resonemang var fullt rimliga. Vid genomförandet av revisionerna bildade han sig en god uppfattning av bolagens verksamhet och hur de samverkade och vid granskningen av bolagens bokföring och förvaltning fick han stöd för att det som styrelseledamoten hade uppgett också överensstämde med faktiska förhållanden.

Även om såväl N-bolaget som C-bolaget uppvisade negativt eget kapital kunde han vid sin granskning konstatera att T-bolaget var beroende av N-bolagets och C-bolagets respektive fortlevnad. Mot bakgrund av att T-bolaget hade ett tydligt intresse av att N-bolaget och C-bolaget skulle kunna slutföra påbörjade projekt och fullgöra sina åtaganden, bedömde han att transaktionerna var affärsmässiga. Med hänsyn till att N-bolaget hade ett tydligt intresse av att C-bolaget skulle kunna slutföra påbörjade projekt och fullgöra sina åtaganden bedömde han att även dessa transaktioner var affärsmässiga. Eftersom han bedömde att såväl N-bolaget som C-bolaget hade återbetalningsförmåga och förmåga att fortsätta sin verksamhet vid tidpunkterna för de aktuella transaktionerna, ansåg han det inte vara felaktigt att beteckna mellanhavandena som lån. På grund av ett förbiseende följde han dock inte upp huruvida en förteckning enligt 21 kap. aktiebolagslagen hade upprättats.

3.5 RN:s bedömning

17 kap. aktiebolagslagen reglerar värdeöverföringar från bolag. Av 17 kap. 1 § samma lag framgår att sådan värdeöverföring exempelvis kan utgöras av en affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet minskar och som inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget. 17 kap. 3 § aktiebolagslagen reglerar skyddet för bolagets egna bundna kapital och försiktighetsregeln. Av paragrafen framgår att en värdeöverföring inte får äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Av 21 kap. 1 §

aktiebolagslagen följer att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller inte bestämmelserna i 1 § om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån).

A-sons revisionsdokumentation över de aktuella balansposterna är så ofullständig att den inte medger några slutsatser om granskningens omfattning och innehåll i denna del.

I sina yttranden till RN har A-son redogjort för granskningsåtgärder och överväganden som han gjorde i frågan om de aktuella transaktionerna kunde utgöra sådana otillåtna värdeöverföringar och förbjudna lån som avses i 17 kap. och 21 kap. aktiebolagslagen. Av yttrandena kan dock inte utläsas att han vid sin granskning tog

del av några andra revisionsbevis än styrelseledamotens egna uppgifter och bolagens respektive bokföring. Han har inte redogjort för vilka uppgifter i respektive bolags bokföring som han faktiskt tog del av och som kunde anses bekräfta styrelseledamotens uppgifter. Det har av hans egna uppgifter framgått att han inte för någon av de aktuella transaktionerna fick del av några skriftliga avtal. Det har också, vad gäller transaktionen från N-bolaget till C-bolaget, framgått att det inte förekom några fakturor från C-bolagets sida. RN anser, mot denna bakgrund, att A-son

inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han i fråga om de aktuella transaktionerna vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han har uppgett sig ha gjort.

Genom att inte i tillräcklig utsträckning granska och bedöma de transaktioner som hade ägt rum mellan de angivna bolagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

Enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån. Av 9 kap. 32 § första stycket 3 samma lag framgår att ett aktiebolags revisor ska uttala sig om huruvida styrelsen och den verkställande direktören i förekommande fall har upprättat en förteckning över lämnade kommersiella lån. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han vid sin granskning av transaktionerna uppmärksammade avsaknaden av förteckningar över kommersiella lån i de långivande bolagen eller att han påtalade för styrelserna att sådana förteckningar skulle ha upprättats. I hans revisionsberättelser saknas, som han själv har vidgått, information om huruvida någon särskild förteckning hade upprättats.

A-son skulle, utifrån sin bedömning av transaktionerna, i första hand ha påtalat för styrelserna i de långivande bolagen att förteckningar skulle upprättas. Om styrelserna trots detta inte upprättade några förteckningar, skulle han i sina

revisionsberättelser för de långivande bolagen ha anmärkt på avsaknaden av förteckningar. Genom att underlåta att agera på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

4 Överväganden om kontrollbalansräkning

T-bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2011 fordringar mot C-bolaget och N-bolaget som uppgick till totalt 8,1 mnkr. A-son har antecknat att det var tveksamt om det inte fanns ett nedskrivningsbehov i fordringarna då motparterna hade förbrukat eget kapital och inga likvida medel. Per balansdagen den 30 juni 2011 uppgick N-bolagets egna kapital till *minus* 2,4 mnkr och C-bolagets egna kapital till *minus* 2,7 mnkr. N-bolagets resultat uppgick till *minus* 56 tkr och C-bolagets resultat till *minus* 1,0 mnkr för räkenskapsåret 2010/11. T-bolagets egna kapital uppgick nämnda balansdag till 1,3 mnkr.

A-son har i sin revisionsberättelse för T-bolaget avseende räkenskapsåret 2010/11 bl.a. uttalat att bolaget redovisade en fordran mot C-bolaget om totalt 2,2 mnkr, att C-bolagets egna kapital var förbrukat per balansdagen den 30 juni 2011 och att bolagets likviditet var mycket svag. Han har vidare uttalat att T-bolaget per balansdagen den 30 juni 2011 redovisade en fordran mot N-bolaget om 5,9 mnkr. Han har tillagt att han hade tagit del av senast inlämnade årsredovisning för N-bolaget avseende räkenskapsåret som avslutades den 30 juni 2011, vilken visade ett negativt eget kapital samt att bolaget per detta datum hade en mycket begränsad likviditet. Han har vad avser fordringar mot såväl C-bolaget som N-bolaget uppgett att han per dagen för revisionsberättelsens avgivande inte hade förevisats några bevis som verifierade fordrans värde.

Av A-sons dokumentation framgår att T-bolaget ägde byggnader och mark till ett bokfört värde om 7,8 mnkr och ett taxeringsvärde om 7,9 mnkr. A-son har antecknat att bedömt marknadsvärde uppgick till 10,5 mnkr. Vid denna beräkning utgick han från att taxeringsvärdet utgjorde 75 procent av marknadsvärdet. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om han närmare utredde om denna schablonberäkning var korrekt i detta enskilda fall. A-son har förelagts att uppge om någon marknadsvärdering hade skett.

A-son har mot den angivna bakgrunden även förelagts att redogöra för vilka överväganden han, såvitt gäller T-bolaget, gjorde ifråga om styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning.

A-son har anfört följande.

Han uttalade i sin revisionsberättelse för T-bolaget avseende år 2010/11 att han inte hade fått del av sådana revisionsbevis att han ansåg att han kunde verifiera fordringarnas fulla värde. Detta uttalande innebar inte att han ansåg att fordringarna saknade värde, utan att det i första hand förelåg en betydande osäkerhet om huruvida fordringarna kunde tas upp till sina respektive bokförda värden.

Av 5 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att en fastighets taxeringsvärde ska bestämmas till ett belopp som motsvarar 75 procent av taxeringsenhetens marknadsvärde. För att få en uppfattning av marknadsvärdet av T-bolagets fastighet dividerade han det åsatta taxeringsvärdet med 75 procent och kom fram till att det på detta sätt framräknade marknadsvärdet skulle uppgå till minst 10,5 mnkr. Som ett visst stöd för det schablonmässigt beräknade marknadsvärdet beaktade han även det förhållandet att fastigheten var pantsatt till 12,2 mnkr. Han hade därtill grund för att anta att kreditgivarna vid sin kreditprövning hade tillämpat en inte obetydlig säkerhetsmarginal i förhållande till det bedömda marknadsvärdet. Mot bakgrund av den uppskattning av marknadsvärdet som han hade gjort fanns det inte anledning att misstänka att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet var förbrukat. Därtill kom att han i viss mån kunde stödja sig på den bedömning som bolagets kreditgivare måste ha gjort.

Med ett bedömt marknadsvärde på fastigheten om 12,2 mnkr och ett bokfört värde om 7,8 mnkr uppkom ett övervärde om 4,4 mnkr att jämföra med fordringarna på N-bolaget och C-bolaget om totalt 8,1 mnkr. Han ansåg inte att dessa fordringar saknade värde. Därtill kommer att han ansåg att övervärdet i fastigheten var betryggande. Sammantaget ansåg han inte att det fanns anledning att anta att mer än hälften av det registrerade aktiekapitalet var förbrukat. Av detta följer att det enligt hans bedömning inte förelåg någon grund för honom att i revisionsberättelsen behandla styrelsens eventuella skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning.

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 skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Om den revisorsgranskade kontrollbalansräkningen utvisar att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, ska styrelsen enligt 25 kap. 15 § samma lag snarast möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som ska pröva om bolaget ska gå i likvidation. Underlåter styrelsen att fullgöra dessa skyldigheter, svarar styrelseledamöterna enligt 25 kap. 18 § aktiebolagslagen solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

För det fall en revisor i samband med sin granskning gör väsentliga iakttagelser rörande ett aktiebolags redovisning eller förvaltning, är det av stor betydelse att dessa iakttagelser kommer till styrelsens kännedom så att styrelsen kan vidta lämpliga åtgärder.² Om det genom granskningen uppdragas att en styrelse är skyldig att upprätta kontrollbalansräkning, är detta en iakttagelse av väsentlig betydelse. Vikten av att revisorn skyndsamt kontaktar bolagets styrelse gör sig

² Jfr RN:s beslut den 10 juni 2010 i ärende 2010-403 (D 25/10 i RN:s praxissamling).

särskilt gällande i sådana situationer, eftersom styrelseledamöterna kan bli personligt betalningsansvariga om kontrollbalansräkning inte genast upprättas och tillställs revisorn för granskning.³

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han vid sin granskning reflekterade över frågan om de fordringar han bedömde som osäkra kunde ha inneburit att T-bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat på ett sådant sätt som skulle ha föranlett skyldighet för styrelsen i bolaget att upprätta kontrollbalansräkning. De överväganden som han har redogjort för i sina yttranden till RN återspeglas således inte i hans dokumentation, trots att det här var fråga om fordringar som utgjorde ca hälften av T-bolagets balansomslutning. Det går inte heller genom det som han har anfört till RN att utläsa vad som gav honom anledning att anta att fordringarna trots allt hade ett värde och grund för att bedöma detta värde.

Det är mot den bakgrunden inte möjligt att vare sig genom hans dokumentation eller hans yttranden till RN utläsa hur han kommit till den av honom angivna slutsatsen att det, såvitt gäller T-bolaget, inte förelåg någon skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning.

A-son har således varken genom sin dokumentation eller genom sina uppgifter till RN gjort sannolikt att han mot bakgrund av de fordringar som han själv bedömde som osäkra gjorde tillräckliga överväganden rörande styrelsens skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. RN drar av detta slutsatsen att sådana överväganden inte gjordes (jämför den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att vidta tillräckliga granskningsåtgärder för att försäkra sig om fordringarnas värde och därmed också om styrelsens eventuella skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Generella frågor

5.1 Tidigare revisors avgångsredogörelser

Räkenskapsåret 2009/10 var det första året som A-son var huvudansvarig revisor i N-bolaget, C-bolaget och T-bolaget. Föregående revisor hade avgått i förtid och hade för samtliga tre bolag avgett avgångsredogörelser enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen samt anmält styrelseledamoten i de tre bolagen till Ekobrottsmyndigheten till följd av misstanke om bokföringsbrott på grund av sent avgivna årsredovisningar för räkenskapsåret 2009/10. Tidigare revisors avgångsredogörelser fogades inte till de revisionsberättelser som A-son avgav för de tre bolagen angivna räkenskapsår.

A-son har anfört följande.

Han tog del av tidigare revisors avgångsredogörelser. På grund av ett olyckligt förbiseende kom han aldrig att foga avgångsredogörelserna till revisionsberättelserna.

³ RN:s beslut den 18 september 2012 i ärende 2011-425 (D12/12 i RN:s praxissamling).

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 23 § aktiebolagslagen framgår att en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast ska anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret och i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som han eller hon har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. Av 9 kap. 36 § nämnda lag framgår att om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 § ska en kopia av den fogas till revisionsberättelsen. Genom att underlåta att foga tidigare revisors avgångsredogörelser till sina revisionsberättelser har A-son åsidosatt god revisionssed.

5.2 Avstyrkande av resultat- och balansräkningar

Som framgått ovan har A-son för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår avstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I revisorspåteckningarna finns dock endast information om att revisionsberättelserna avviker från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Revisorspåteckningarna borde ha kompletterats med information om att han avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningar. På grund av olyckliga förbiseenden blev dock så inte fallet.

RN gör följande bedömning

Enligt 9 kap. 32 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor, som anser att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, anteckna detta på årsredovisningen. Enligt RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 49 SE ska det framgå av revisorspåteckningen på årsredovisningen om revisorn inte tillstyrker att resultat- och balansräkningarna ska fastställas.⁴ Detsamma föreskrivs numera i RevR 709 p. 39. Genom att inte uttryckligen i revisorspåteckningarna upplysa om att han avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna, har A-son åsidosatt god revisionssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har inte i tillräcklig utsträckning granskat och bedömt de transaktioner som till betydande belopp hade ägt rum mellan tre bolag med ägargemenskap. Han har underlåtit att påtala för respektive styrelse att s.k. kommersiella närståendelån borde tas upp i förteckningar enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. Han har även underlåtit att anmärka på avsaknaden av sådana förteckningar i sina revisionsberättelser. Han har för ett av bolagen och räkenskapsåren underlåtit att vidta tillräckliga granskningsåtgärder avseende värdet av bolaget tillkommande fordringar, vilket också medfört att han inte haft tillräcklig grund för att ta

⁴ Fram till och med räkenskapsåret 2010 gällde Revisionsstandard i Sverige (RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA).

ställning till om styrelsen hade bort upprätta en kontrollbalansräkning och för styrelsen påtala att det eventuellt fanns behov av att upprätta en kontrollbalansräkning. Han har slutligen underlåtit att till sina revisionsberättelser foga tidigare revisors avgångsredogörelser och hans revisorspåteckningar på bolagens årsredovisningar har vidare varit ofullständiga båda de nu aktuella räkenskapsåren.

A-son har i angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last sammantaget 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 Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, revisionsdirektören Inger Blomberg samt avdelningsdirektören Maria Monthure som har föredragit ärendet.