

FörvR: dom 2015-09-24, mål nr 12072-15 (ref)

D 15

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Av en rapport från FAR framgår att kvalitetskontrollanten bedömde att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsred. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende.

RN:s utredning har omfattat bl.a. en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de två revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll (nedan **distributionsbolaget** och **verktygsbolaget**). Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare två revisionsuppdrag. RN kommenterar i det följande A-sons revisionsarbete i ett av dessa aktiebolag, benämnt **byggbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Distributionsbolaget	2012	48,5	16,4
Verktygsbolaget	2012	13,6	10,6
Byggbolaget	2011-05-01–2012-04-30	0,6	0,2

Distributionsbolaget var verksamt inom transportbranschen och verktygsbolaget bedrev tillverkning av verktyg. Byggbolaget hade tidigare bedrivit redovisningsverksamhet men påbörjade under våren 2012 byggverksamhet.

A-son avgav för två av de här aktuella bolagen revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen. För byggbolaget anmärkte han på att årsredovisningen var för sent upprättad, att erhållet aktieägartillskott som bokförts per balansdagen hade inbetalts först den 2 januari 2013 och att styrelsen kan ha varit skyldig att upprätta kontrollbalansräkning beroende på vid vilken tidpunkt halva aktiekapitalet hade förbrukats.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 behandlas A-sons granskningar av efterföljande händelser och i avsnitt 4 frågan om dateringar av skriftliga uttalanden från företagsledningen. I avsnitt 5 redogörs för hans granskning av ett bolags intäktsredovisning och i avsnitt 6 för hans åtgärder i samband med ett första-gångsuppdrag. I avsnitt 7 behandlas frågan om hans agerande med anledning av ett bolags dröjsmål med upprättande av årsredovisning och i avsnitt 8 frågan om hans opartiskhet och självständighet i samma bolag. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 9.

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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ 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.

3 Efterföljande händelser

Av A-sons dokumentation framgår, vad gäller efterföljande händelser, följande. A-son tog del av resultat- och balansrapporter på det nya året och genomförde periodiseringskontroller, i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen. På ett dokument, som är benämnt *Slutkontrollista* och avser *distributionsbolaget*, finns en fråga angående händelser efter balansdagen. A-son har i anslutning till denna antecknat att han diskuterade saken med bolagets ledning och redovisningskonsult. På slutkontrollistan avseende *verktygsbolaget* har han efter motsvarande fråga antecknat ”272’ + i jan.”

A-son har i yttrande till RN uppgett att, förutom rapporter på det nya året och periodiseringskontroller, finns det i varje årsakt ett av ledningen påskrivet uttalande som också handlar om efterföljande händelser. Han har vidare uppgett att han brukar tala med sina klienter och kontrollera om fordringar och skulder är betalda.

RN gör följande bedömning.

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

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser, som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i den angivna standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma efterföljande händelser och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senaste delårsrapport, om en sådan finns. De nämnda granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

Granskningsåtgärder av de slag som anges i A-sons dokumentation och i hans yttranden till RN är inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen av efterföljande händelser var därför bristfällig i samtliga tre bolag. Genom att inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 Uttalande från företagsledningen

I årsakten för *verktygsbolaget* finns ett uttalande från företagsledningen för år 2012. Uttalandet är odaterat; det enda som har angetts är året 2013. A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett odaterat uttalande samt att uppge när uttalandet upprättades.

I A-sons dokumentation för *byggbolaget* finns ett uttalande från företagsledningen. Uttalandet är daterat den 7 januari 2013. Denna datering ska jämföras med revisionsberättelsens datering den 8 februari 2013. A-son har förelagts att kommentera dateringen av uttalandet.

A-son har anfört följande.

Vad gäller *verktygsbolaget* såg han när uttalandet undertecknades men noterade inte att ledningen hade missat att fylla i datumet. Uttalandet undertecknades av ledningen alldeles innan han undertecknade sin revisionsberättelse, den 21 februari 2013.

Vad beträffar *byggbolaget* undertecknade styrelseledamoten det skriftliga uttalandet den 7 januari 2013, samma dag som han daterade årsredovisningen. Det är logiskt att de två underskrifterna sker samtidigt. A-son erhöll materialet den 8 januari 2013. Skriftliga uttalanden blir inte ogiltiga för att tiden går, inte heller årsredovisningar.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen. ISA 580 får därför anses förutsätta att uttalandet är daterat.

Företagsledningens uttalande för verktygsbolaget var odaterat medan uttalandet för byggbolaget var daterat en månad innan A-son daterade sin revisionsberättelse. Genom att i ett fall godta ett odaterat uttalande och i ett annat fall hämta in uttalandet från företagsledningen för tidigt har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Intäktsredovisning – distributionsbolaget

Distributionsbolagets nettoomsättning uppgick för år 2012 till 48,5 mnkr. A-sons dokumentation består av ett försättsblad, rubricerat *Resultaträkning*. Försättsbladet är inte ifyllt med några belopp. Inte heller finns några slutsatser antecknade. Härutöver innehåller dokumentationen analys och bedömningar utförda av en redovisningskonsult.

Av dokumentationen framgår att de analyser som hade gjorts av redovisningskonsulten avsåg resultaträkningen och årsredovisningen. I analyserna av resultaträkningen ingick analyser av konton med fel tecken, analyser av väsentliga konton samt jämförelser mot föregående år. I analyserna av årsredovisningen ingick bedömningar av att redovisnings- och värderingsprinciper var oförändrade mot föregående år, bedömningar av att belopp i posten var rätt klassificerade, granskningar av att erforderliga notupplysningar fanns samt avstämningar av belopp i notupplysningar mot resultat- och balansräkningar. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas vare sig att han kontrollerade redovisningskonsultens arbete eller att han själv granskade posten *Nettoomsättning*.

A-son har förelagts att beskriva arbetsfördelningen mellan redovisningskonsulten och honom själv som vald revisor.

A-son har anfört följande.

Redovisningskonsulterna som är verksamma på den aktuella redovisningsbyrån är ofta ganska kompetenta. Den redovisningskonsult som var uppdragsansvarig visste ganska väl vilka underlag A-son behövde. Konsulten hade täta och bra kontakter med företagsledningen och även med övrig personal på bolaget. I detta uppdrag kunde han därför prioritera ned sin insats på vissa poster som var små eller där risken för väsentliga fel var låg. Han gjorde egna bedömningar även om dessa borde vara bättre dokumenterade.

Vad beträffar bolagets nettoomsättning kan han hålla med om att försättsbladet, rubricerat *Resultaträkning*, borde vara ifyllt. Nettoomsättningen ökade från år 2011 med nästan 20 procent och 8 mnkr. Såvitt han minns var det bättre än budget och han bedömde att det inte var troligt att ökningen skulle vara ännu större, särskilt med beaktande av att bokföringen sköttes av en extern redovisningskonsult. Han vill minnas att han diskuterade utfallet med bl.a. bolagets verkställande direktör. Sammantaget har han svårt att tro att det skulle saknas intäkter.

RN gör följande bedömning.

A-sons dokumentation vad avser bolagets intäktsredovisning består nästan helt av material som tagits fram av distributionsbolagets redovisningskonsult. Det är också denne som har gjort analyser och bedömningar. RN vill med anledning av detta framhålla att en revisor inte äger att utan egna verifierande kontroller förlita sig på granskningsarbete som har utförts av ett bolags redovisningskonsult, eftersom denne är en del av bolagets interna kontroll. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några sådana verifierande kontroller. Han har inte heller genom sina yttranden till RN förmått göra sannolikt att han genomförde godtagbara kontroller av detta slag vad avser bolagets intäktsredovisning. RN drar mot den bakgrunden slutsatsen att de verifierande kontrollerna var otillräckliga (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). A-son hade därför inte tillräcklig grund för att anse att intäktsredovisningen var fullständig. Med hänsyn härtill saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Förstagångsuppdrag – verktygsbolaget

Verktygsbolaget var ett nytt uppdrag för A-son avseende år 2012. I dokumentationen finns en anteckning om att han den 9 januari 2013 hade ringt föregående revisor och lämnat meddelande om att denne skulle kontakta A-son. I dokumentationen finns också ett e-postmeddelande från A-son till företrädaren, sändt den 24 januari 2013. I detta ber A-son den föregående revisorn att meddela honom om det finns något speciellt han bör känna till. Vidare finns ett e-postmeddelande, sändt den 12 februari 2013, från A-son till företrädaren. Enligt detta översände A-son till företrädaren en mall för *Anmälan och redogörelse* enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551), ett dokument som A-son enligt e-postmeddelandet till företrädaren behövde för att bifoga till sin första revisionsberättelse i bolaget.

Företrädaren meddelade den 14 februari 2013 A-son att redogörelser översändes och att dessa också hade sänts till bolaget och till Bolagsverket.

I dokumentationen finns vidare en skrivelse till Bolagsverket, daterad den 13 februari 2013, och undertecknad av föregående revisor. Skrivelsen är avsedd att utgöra en sådan anmälan och redogörelse respektive underrättelse som krävs enligt 9 kap. 23 och 23 a §§ aktiebolagslagen. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son härutöver erhöll någon information från föregående revisor eller gick igenom dennes dokumentation för räkenskapsåret 2011.

A-son har av RN förelagts att redogöra för samtliga kontakter med föregående revisor samt att uppge vilka handlingar som han tog del av från föregående revisors revision. Han har också förelagts att beskriva eventuell granskning av utgående balans år 2011 (och därmed ingående balans år 2012) av posten *Varulager* som var den största balansposten.²

För det fall A-son inte tog del av föregående revisors dokumentation över utförd granskning av posten *Varulager*, per den 31 december 2011, har han förelagts att förklara vilken grund han hade för godta det redovisade värdet av kostnader för Råvaror och förnödenheter för år 2012 samt att uppge vilken grund han hade för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkning för år 2012.

A-son har anfört följande.

Han valdes till revisor den 13 december 2012 och bolaget sände in ändringsanmälan till Bolagsverket samma dag. Den 7 januari 2013 meddelade Bolagsverket att man saknade hans företrädares redogörelse. Han sökte företrädaren vid ett flertal tillfällen både per telefon och e-post men fick ingen kontakt. Den 9 januari 2013 talade han in ett meddelande på företrädares mobilsva med uppmaning att företrädaren skulle ringa honom. Den 24 januari 2013 ringde han igen. Företrädaren återkom dock aldrig på telefon. Den 12 februari började han bli klar med revisionen och sände ett tredje e-postmeddelande och bifogade textförslag. Det enda han erhöll var ett kort e-postmeddelande den 14 februari 2013 med begärda redogörelser. Han fick aldrig del av företrädares granskning. Han läste företrädares revisionsberättelse och hans anmälan och redogörelse och kunde konstatera att de inte innehöll några anmärkningar. Detta i kombination med att företrädaren visste att han ville ha information och hade hans adressuppgifter och ändå inte lämnade någon information gjorde att han inte såg något skäl för ett modifierat uttalande.

Han vill påpeka att ISA 510 inte endast gäller ingående balansen av varulagret utan gäller generellt för alla ingående balanser. I det här aktuella bolaget fanns t.ex. stora materiella anläggningstillgångar som skulle ha kunnat vara felvärderade, men inte heller här fann han skäl att tro att så var fallet. En reviderad, fastställd och registrerad balans gäller även om den skulle vara felaktig. Den får inte ändras. Eventuella rättelser ska göras i nästkommande årsredovisning.

RN gör följande bedömning.

² Posten *Varulager* togs upp till totalt 1,6 mnkr som både ingående och utgående balans vilket utgjorde 18 respektive 15 procent av balansomslutningen.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 3 ska en revisor vid en förstagångsrevision skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att de ingående balanserna inte innehåller några felaktiga uppgifter som väsentligt påverkar årsredovisningen för innevarande period. Ett sätt att göra det på kan enligt samma ISA p. 6 och A4 vara att gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper.

I ISA 510 p. 10 sägs att om revisorn inte kan få fram tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för de ingående balanserna, ska revisorn uttala sig med reservation eller avstå från att uttala sig, allt efter vad ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* föreskriver.

Vid RN:s utredning har framkommit att A-son inte hade fått möjlighet att ta del av föregående revisors revisionsdokumentation. Han kompenserade inte denna brist i sitt underlag genom egna granskningsåtgärder. Han hade därmed inte tillräckliga revisionsbevis för att utgå från att posten *Varulager* var korrekt redovisad som ingående balans. Posten togs upp till 1,6 mnkr som både ingående och utgående balans, vilket utgjorde 18 respektive 15 procent av balansomslutningen. Därmed hade han inte heller godtagbara revisionsbevis för att kunna ta ställning till den redovisade varukostnaden i resultaträkningen. Denna post togs upp till 2,4 mnkr och var därmed en väsentlig kostnadspost. Eftersom A-son inte hade tillräckliga revisionsbevis för en väsentlig kostnadspost, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse och varken till- eller avstyrkt fastställandet av resultaträkningen. Genom att inte utforma sin revisionsberättelse på detta sätt har han åsidosatt god revisionssed.

7 För sent upprättad årsredovisning – byggbolaget

Årsredovisningen för byggbolaget, med balansdag den 30 april 2012, är daterad den 7 januari 2013. A-son har i sin revisionsberättelse, daterad den 8 februari 2013, informerat om att årsredovisningen inte hade färdigställts i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom de sex månader efter räkenskapsårets utgång som föreskrivs i aktiebolagslagen. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas om han aktivt agerade för att i tid erhålla det räkenskapsmaterial som han behövde för sin revision. Han har förelagts att redogöra för eventuella aktiviteter.

A-son har anfört följande.

Av ett arbetspapper framgår att han den 11 juni 2012 hade telefonkontakt med bolagets redovisningskonsult och då informerades om att bolagets resultat var positivt. Både bolagets företrädare och redovisningskonsulten visste vilka tidsramar som gäller. Han har stramat upp sina rutiner avseende denna fråga.

RN gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolag hålla en ordinarie bolagsstämma, årsstämman, inom sex månader från utgången av ett räkenskapsår. Vid årsstämman ska styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Av

detta följer att räkenskapshandlingarna och revisionsberättelsen ska vara upprättade senast vid samma tillfälle.

Enligt god revisionssed ska en revisor planera sitt arbete så att revisionen kan utföras och revisionsberättelsen lämnas inom föreskriven tid. Om det behövs för att detta ska vara möjligt, måste revisorn därför kontakta bolagets styrelse så att denna upprättar en årsredovisning och bereder honom eller henne tillfälle att granska bolagets bokföring och styrelsens och, om styrelsen har utsett en verkställande direktör, den verkställande direktörens förvaltning. Om bolaget dröjer med att överlämna årsredovisningen och det övriga underlaget som revisorn behöver för sin granskning, så att det finns risk för att årsstämma inte kommer att kunna hållas inom föreskriven tid, ska revisorn enligt god revisionssed informera styrelsen om dess skyldigheter att i god tid före årsstämman upprätta en årsredovisning och förse revisorn med materialet som han eller hon behöver för sin granskning. Om muntliga påstötningar inte ger resultat, bör revisorn skriva till styrelsen och påminna den om dess skyldigheter. Om inte heller det ger resultat inom rimlig tid, bör revisorn enligt RN:s praxis överväga att avgå från sitt uppdrag.³

Bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska enligt bestämmelser i 8 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen ha kommit in till Bolagsverket inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningarna. Om bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen inte har kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång, ska bolaget enligt 8 kap. 5 och 6 §§ samma lag betala en förseningsavgift till staten. Om bolaget inte har gett in årsredovisningen och revisionsberättelsen till Bolagsverket inom elva månader från räkenskapsårets utgång, ska verket enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen besluta att bolaget ska gå i likvidation.

Byggbolagets årsredovisning och revisionsberättelse för räkenskapsåret 2011/12 skulle ha varit upprättade senast den 31 oktober 2012. Som framgått ovan är årsredovisningen daterad först den 7 januari 2013. A-son fick inte del av någon årsredovisning i sådan tid att det var möjligt att lägga fram den på en årsstämma inom föreskriven tid. Han skulle därför ha påtalat för styrelsen att den var skyldig att upprätta en årsredovisning och att överlämna den jämte annat underlag som han behövde för sin revision. Genom att inte uppfylla denna aktivitetsplikt har han åsidosatt god revisionssed.

8 Protokollförare – byggbolaget

Av ett protokoll från en extra bolagsstämma i byggbolaget, den 13 februari 2014, framgår att A-son var protokollförare vid stämman och att bolagets ende aktieägare justerade protokollet. Enligt stämmoprotokollet beslutade stämman att välja honom som revisor i bolaget. A-son har förelagts att kommentera denna hans funktion, utifrån regler om revisorers oberoende.

³ Se t.ex. RN:s beslut den 18 december 2000 i ärende dnr 1998-531, RN:s beslut den 10 december 2010 i ärende dnr 2010-697 och RN:s beslut den 14 juni 2012 i ärende dnr 2010-1517.

A-son har uppgett att det enda som beslutades på stämman var att han blev vald igen som revisor.⁴ Han har svårt att se att den omständigheten att han var protokollförare vid stämman skulle hota hans opartiskhet eller självständighet.

RN gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 21 § revisorslagen för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där det råder en sådan presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna typsituationerna ska revisorn enligt första stycket 2 (den s.k. generalklausulen) avböja eller avsäga sig uppdraget om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för revisorns opartiskhet eller självständighet. Revisorn behöver dock, enligt paragrafens andra stycke, inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet föreligger sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 7 kap. 48 § aktiebolagslagen ska det föras protokoll vid en bolagsstämma. I protokollet ska det anges, förutom vem som stämman har utsett till ordförande och justeringsman, vilka beslut som stämman har fattat. Ett protokoll som har upprättats av en protokollförare ger uttryck för hans eller hennes uppfattning om vilka beslut som har fattats och vad som i övrigt har förekommit vid stämman. När protokollet har upprättats och undertecknats samt justerats på föreskrivet sätt, utgör det ett bevis för vilka beslut som har fattats på stämman.⁵

RN har tidigare uttalat att den omständigheten att en revisor för protokollet eller justerar det vid en bolagsstämma i det bolag som han eller hon är vald revisor i är ett sådant förhållande som enligt revisorslagens generalklausul kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.⁶ Förtroendet för A-sons opartiskhet eller självständighet kunde alltså rubbas av att han var protokollförare vid en av sina revisionsklienters bolagsstämma. Det förhållandet att han genom rollen som protokollförare bekräftade sitt eget val gör hans agerande särskilt olämpligt. Det har inte framkommit något som tyder på att det förelåg några särskilda omständigheter eller att A-son vidtog några åtgärder som innebar att det trots förekomsten av förtroenderubbande förhållande inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. A-son har därför brutit mot revisorslagens regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

9 RN:s bedömning och val av disciplinär åtgärd

⁴ A-son var vald revisor för år 2011/12 men inte för år 2012/13. Han valdes igen för år 2013/14.

⁵ Se NJA 1990 s. 286.

⁶ Se RN:s beslut den 2 februari 2006 i ärende dnr 2005-1581 (D 4/06 i RN:s praxissamling) och den 13 september 2007 i ärende dnr 2006-1504 (D 30/07 i RN:s praxissamling).

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. För ett bolag har hans granskning av bolagets intäktsredovisning varit bristfällig. Bristerna i granskningen har inneburit att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I ett annat bolag har han inte granskat de ingående balanserna och har därmed inte haft tillräckliga revisionsbevis för att ta ställning till en väsentlig kostnadspost. A-son skulle av detta skäl varken ha tillstyrkt eller avstyrkt fastställande av bolagets resultaträkning.

A-son har inte för något av bolagen utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. För ett av bolagen har han accepterat ett odaterat skriftligt uttalande och för ett annat bolag har han godtagit ett uttalande som var daterat alltför länge före dateringen av hans revisionsberättelse. I ett annat bolag har han underlåtit att agera för att i tid erhålla det räkenskapsmaterial som han behövde för sin revision. Beträffande detta bolag har han också, genom att vara protokollförare vid en bolagsstämma, brutit mot revisorslagen regler om revisorers opartiskhet och självständighet.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt som han för två av de här aktuella bolagen har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han ska därför 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.