

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att godkände revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande två av de tre revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll, här benämnda *A-bolaget* och *B-bolaget 1*. Vidare har RN inhämtat revisionsdokumentation för ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag. Nedan kommenteras hans revisionsarbete i tre av bolagen, här benämnda *C-bolaget*, *X-bolaget* och *B-bolaget 2*. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
A-bolaget	2013	30,3	10,4
B-bolaget 1	2013	10,9	4,5
C-bolaget	2013-09-01–2014-08-31	16,6	5,2
X-bolaget	2013-05-01–2014-04-30	79,4	11,3
B-bolaget 2	2013	22,3	4,4

A-sons revisionsberättelser för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår var utformade enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–7 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

2 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,

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

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 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 Uppdrag som särskild delgivningsmottagare (X-bolaget)

Av kvalitetskontrollantens rapport framgår att A-son vid tidpunkten för kvalitetskontrollen var särskild delgivningsmottagare i bolaget.² Av utdrag från Infotorg och Bolagsverkets bolagsregister som RN har tagit del av framgår att han var särskild delgivningsmottagare i bolaget från och med den 18 augusti 2000, då han också registrerades som revisor i bolaget, fram till den 13 december 2014. Av hans dokumentation kan inte utläsas om han gjorde någon prövning av om det förelåg några hot mot hans opartiskhet eller självständighet som revisor i bolaget med anledning av uppdraget som särskild delgivningsmottagare. I sin dokumentation för räkenskapsåret 2013/14 av prövningen av eventuella hot mot sin opartiskhet och självständighet som revisor har han noterat att ”inget har förändrats eller tillkommit sedan uppdraget accepterades” och att ”prövningen enligt analysmodellen föranleder inte heller annan bedömning”.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han prövade om uppdraget som särskild delgivningsmottagare var en sådan omständighet som kunde innebära ett hot mot hans opartiskhet eller självständighet som revisor i bolaget enligt den s.k. analysmodellen. Då han bedömde att uppdraget som särskild delgivningsmottagare inte utgjorde en jävssituation eller något hot mot hans opartiskhet eller självständighet noterade han inget om detta uppdrag i dokumentationen över prövningen. Han har aldrig mottagit någon handling i egenskap av särskild delgivningsmottagare för bolaget. Om han mottagit någon handling hade detta föranlett en förnyad prövning av hans opartiskhet och självständighet. När kvalitetskontrollanten vid sin kontroll påpekade att Bolagsverket på sin hemsida hade skrivit att en särskild delgivningsmottagare inte också bör vara bolagets revisor, valde han omedelbart att avgå som särskild delgivningsmottagare.

² Om ett aktiebolag inte har någon behörig ställföreträdare som är bosatt i Sverige, ska styrelsen bemyndiga en person som är bosatt här att på bolagets vägnar ta emot delgivning (särskild delgivningsmottagare), se 8 kap. 40 § aktiebolagslagen (2005:551).

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § revisorslagen (2001:883) ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I första stycket 1 anges ett antal typsituationer där presumptionen är att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. Enligt första stycket 2 ska revisorn också avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag om det föreligger något annat förhållande än de i punkten 1 nämnda som är av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet (den s.k. generalklausulen). Revisorn behöver dock enligt 21 § andra stycket 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.

RN har i tidigare praxis, vid prövning mot då gällande lagstiftning, ansett att en revisors oberoende har äventyrats genom att denne var delgivningsbar person³ i bolag i vilka han var vald revisor.⁴ RN finner ingen anledning att göra en annan bedömning i detta fall. Det har således förelegat sådana omständigheter som träffas av generalklausulen och det har därför förelegat en presumption för att A-son skulle ha av sagt sig uppdraget.

Redan uppdraget i sig utgjorde ett hot mot A-sons opartiskhet och självständighet. Vad han har uppgett om att han aldrig mottog någon handling för bolagets räkning och att han skulle ha gjort en förnyad bedömning av sin självständighet och opartiskhet om så blev fallet utgör därför inte en sådan särskild omständighet som nämns i 21 § andra stycket. Inte heller den omständigheten att han i efterhand avsade sig uppdraget som särskild delgivningsmottagare är en sådan särskild omständighet. Det har inte heller i övrigt, såvitt framkommit, förelegat några särskilda omständigheter eller vidtagits några motåtgärder som kunnat medföra att det inte fanns anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Genom att åta sig uppdraget som särskild delgivningsmottagare i en av sina revisionsklienter har därför A-son åsidosatt god revisorssed.

4 Granskning av intäktsredovisning (samtliga bolag)

4.1 A-bolaget

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i A-bolaget innehåller A-sons dokumentation följande. På ett arbetsprogram har han noterat att försäljningen hade minskat med cirka 1,5 mnkr jämfört med föregående räkenskapsår och att han godtog intäktsredovisningen. I dokumentationen finns också några analytiska jämförelser av bl.a. nettoomsättning och bruttovinst; dessa dokument innehåller emellertid inga noteringar från utförd granskning. Slutligen har A-son i en promemoria, benämnd ”Utförd granskning”, noterat att bolaget hade en mycket omfattande fakturering, att det ofta rörde sig om små belopp och att inga ”märkliga” transaktioner hade noterats.

³ Enligt 8 kap. 11 § dåvarande aktiebolagslagen (1975:1385).

⁴ Se RN:s beslut den 17 april 2002 i ärende dnr 1999-447.

I övrigt går det inte att av dokumentationen utläsa om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

4.2 B-bolaget 1

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i B-bolaget 1 har A-son på ett arbetsprogram noterat att försäljningen hade minskat med cirka 522 tkr jämfört med föregående räkenskapsår och att han godtog intäktsredovisningen. I dokumentationen finns också några analytiska jämförelser av bl.a. nettoomsättning och bruttovinst; dokumentet saknar dock noteringar från utförd granskning. Slutligen har A-son i en promemoria, benämnd "Utförd granskning", noterat att bolaget hade en "normal" hantering av intäkter och fakturering, att bolaget försökte undvika privatpersoner som kunder, att man hade en stabil och återkommande kundkrets, att bolaget även utförde arbeten som underentreprenör och att inga "märkliga" transaktioner hade noterats.

I övrigt kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

4.3 C-bolaget

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i C-bolaget har A-son i sin dokumentation noterat att nettoomsättningen hade ökat med cirka 1,8 mnkr. Han har också, i en promemoria benämnd "Utförd granskning", antecknat att bolaget hade haft en normal hantering av fakturering under året och att han inte hade noterat något "märkligt" samt att han i samband med granskningen av kostnader för sålda varor noterade förändringen i den totala bruttovinsten jämfört med föregående räkenskapsår. Den övriga dokumentationen i denna del utgörs av några diagram utvisande omsättnings- och bruttovinstutveckling som A-son tagit fram i samband med planeringen av granskningen samt ett arbetsprogram avseende granskningsområdet *Försäljning*. Arbetsprogrammet innehåller dock inte några uppgifter om planerade granskningsåtgärder eller några noteringar från någon utförd granskning utan endast en slutsats att A-son godtog redovisad nettoomsättning.

I övrigt kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

4.4 X-bolaget

I A-sons dokumentation för X-bolaget finns ett arbetsprogram för granskningen av försäljningen där han har noterat att det inte finns någon kontantförsäljning och att bolaget inte har någon egen fakturering. Av noteringarna framgår också att huvuddelen av omsättningen var förlagd till månaderna januari–mars, att omsättningen var ungefär lika stor som föregående år och utgjordes av inbetalningar till bolaget från resenärer som köpt resor genom bolagets hemsida, att redovisningen var "något omständlig" med avbokningar och återbetalningar. Han noterade även att X-bolagets redovisningskonsult hade "koll", att denne hade arbetat åt bolaget under tio år och att

konsulten även räknade fram underlaget för vinstmarginalbeskattning avseende mervärdesskatt. Hans slutsats var att han godtog intäktsredovisningen. Av arbetsprogrammet kan inte utläsas vilken granskning han utförde av fullständigheten i intäktsredovisningen.

I dokumentationen finns också kopior av några bokföringsorder, utdrag ur bokföringen av inbetalningar och en utskrift från en s.k. sie-fil utvisande bokförda transaktioner på huvudboks konto 3010 *Försäljning vinterresor*. På handlingarna finns inga noteringar från någon utförd granskning. Det går heller inte av övrig information i handlingarna att utläsa vilken granskning A-son utförde.

4.5 B-bolaget 2

Vad gäller granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen i B-bolaget 2 har A-son i ett arbetsprogram noterat att försäljningen hade minskat med cirka 327 tkr och att han godtog intäktsredovisningen. I dokumentationen finns också några analytiska jämförelser av bl.a. nettoomsättning och bruttovinst; dokumenten innehåller dock inga noteringar från utförd granskning. Slutligen har A-son i en promemoria, benämnd "Utförd granskning", antecknat att bolaget hade en "normal" hantering av fakturering och att inga "märkliga" transaktioner hade noterats.

I övrigt kan det inte av dokumentationen utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

4.6 A-sons yttranden till RN

A-son har i yttranden till RN uppgett följande.

I samband med sin löpande granskning har han alltid fokus på att finna avvikande mönster eller avvikande transaktioner som skulle kunna tyda på brister i den interna kontrollen. Denna inriktning på granskningen leder sällan till några noteringar när några sådana avvikelser inte har påträffats. Vad gäller *C-bolaget* noterade han inte något anmärkningsvärt beträffande faktureringen. Vad gäller *X-bolaget* baserades all revision på en riskbedömning. I detta fall fanns ett danskt moderbolag som inte hade något emot att det svenska dotterbolaget redovisade vinst i Sverige. Han hade ingen som helst misstanke om att man ville undanhålla intäkter och resultat från den svenska verksamheten.

Eftersom det inte påträffades några avvikelser, drog han slutsatsen att han kunde godta fullständigheten i bolagens intäktsredovisning.

4.7 RN:s bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Inte för något av de här aktuella bolagen går det att av dokumentationen utläsa att intäktsredovisningen granskades på ett godtagbart sätt. Vad gäller de granskningsåtgärder som A-son har redogjort för i sina yttranden till RN är dessa så allmänt hållna och kortfattat beskrivna att det inte går att bedöma om han utförde en tillräcklig granskning av fullständigheten i intäkterna i respektive bolag.

Enligt RN:s mening har A-son därför varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till myndigheten gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga åtgärder för att kunna verifiera fullständigheten i bolagens intäktsredovisning. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta hänseende var bristfällig i samtliga här aktuella bolag (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till arten av bristerna i granskningsarbetet saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskning av rörelsekostnader avseende tjänster från moderbolag (X-bolaget)

I X-bolaget redovisades posten *Köpta tjänster* – som enligt dokumentationen huvudsakligen bestod av produktions- och administrationskostnader samt kostnader för flyg-, taxi-, buss- och tågresor – med 72,9 mnkr i resultaträkningen för aktuellt räkenskapsår. Totala rörelsekostnader redovisades med 75,4 mnkr.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för granskningen av posten där A-son noterade att huvuddelen av produktionskostnaderna m.m. bokfördes per balansdagen efter erhållande av specificerad avräkning eller faktura från bolagets danska moderbolag. Han har även antecknat att han godtog den redovisade posten. I dokumentationen finns vidare en kopia på en faktura från moderbolaget med ett fakturabelopp om 63,6 mnkr med summarader uppdelade på flygtransport, flygtransfer, busstransport, färjetransport, tågtransport, hotell- och liftkostnader samt administrationskostnader. Fakturan saknar en detaljerad specifikation över tillhandahållna tjänster. Varken av arbetsprogrammet eller av fakturakopian framgår om A-son utförde någon granskning i syfte att kontrollera riktigheten i de debiterade kostnaderna eller om han kontrollerade att bolaget hade tillförts tjänster motsvarande de debiterade kostnaderna. Det kan inte heller utläsas om han förvissade sig om att eventuella avtal med det danska moderbolaget avseende de debiterade kostnaderna var ingångna på marknadsmässiga villkor eller om han gjorde några bedömningar eller överväganden med anledning av att transaktionerna skedde med närstående part till bolaget.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Huvuddelen av produktionskostnaderna i bolaget bestod av debiteringar från det danska moderbolaget. Sättet att avräkna mellan moderbolaget och resebolaget hade varit oförändrat i 15 år och byggde på tradition och muntliga avtal. Några skriftliga avtal fanns inte. Han godtog kostnaderna på grundval av sin kunskap om sättet att avräkna. Bolaget har redovisat vinster samtliga räkenskapsår och vinsterna har beskattats i Sverige utan att det danska moderbolaget har haft några synpunkter på det.

Exempelvis kunde moderbolaget få en utdelning efter räkenskapsåret 2012/13 med 3,2 mnkr. Om man hade haft några andra avsikter, hade moderbolagets sätt att agera varit annorlunda.

RN gör följande bedömning.

Av International Standards on Auditing (ISA) 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 följer att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter. När det gäller transaktioner med närstående anges i ISA 550 *Närståendeförhållanden* p. 2 att närståenderelationer och närståendetransaktioners karaktär kan ge upphov till högre risker för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Som exempel nämns risken för att närståendetransaktioner inte genomförs till normala marknadsvillkor.

Enligt ISA 550 p. 9 led a) samma standard behöver revisorn skaffa sig en tillräcklig förståelse av ett företags närståenderelationer och närståendetransaktioner för att kunna dra slutsatser om huruvida de finansiella rapporterna, i den mån de påverkas av dessa relationer och transaktioner *dels* ger en rättvisande bild, *dels* inte är vilseledande. Därutöver ska revisorn enligt p. 9 led b), om det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering fastställer krav rörande närstående, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om huruvida närståenderelationer och närståendetransaktioner har identifierats och redovisats och om upplysningar om dem har lämnats i de finansiella rapporterna på rätt sätt. Enligt p. A 42 samma standard finns det vanligtvis praktiska svårigheter som begränsar revisorns möjligheter att inhämta revisionsbevis som visar att alla aspekter av en transaktion är likvärdiga med en transaktion på marknadsmässiga villkor. Följaktligen kan det finnas en risk för att företagsledningens påstående om att en närståendetransaktion har genomförts till villkor som är likvärdiga med villkoren i en transaktion på affärsmässiga villkor kan vara väsentligt felaktigt.

I förevarande fall hade bolaget under det aktuella räkenskapsåret ersatt moderbolaget för produktions- och administrationskostnader. Transaktionerna – som utgjorde närståendetransaktioner – uppgick till betydande belopp. Dessutom saknades skriftliga avtal mellan bolaget och moderbolaget, något som i sig innebar en förhöjd revisionsrisk. Det fanns därför skäl för A-son att speciellt granska kostnaderna och särskilt huruvida dessa grundades på marknadsmässiga villkor.

A-son har uppgett att sättet att avräkna kostnader mellan bolaget och det danska moderbolaget hade varit oförändrat i 15 år och att han godtog de redovisade kostnaderna på grundval av sin kunskap om detta sätt att avräkna. Det har emellertid inte framgått, vare sig av hans revisionsdokumentation eller av hans yttranden till RN, vilka granskningsåtgärder han vidtog avseende de aktuella kostnaderna. Mot denna bakgrund finner RN att han varken genom sin dokumentation eller i ärendet lämnade upplysningar har gjort sannolikt att han utförde en granskning som gav honom tillräcklig grund för att godta de bokförda kostnaderna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2

angivna bevisbörderegeln). Även den bristfälliga granskningen i denna del innebar – särskilt som de aktuella närståendetransaktionerna var väsentliga – att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av X-bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskning av övriga fordringar (B-bolaget 1)

Av dokumentationen framgår att bolaget hade en fordran på en aktieägare som var bokförd med 52 tkr per balansdagen. Av dokumentationen kan utläsas att fordran bland annat avsåg kontantuttag som aktieägaren hade gjort från bolaget och betalningar av privata kostnader som bolaget hade gjort för aktieägarens räkning samt att 28 tkr av fordran kvarstod från föregående räkenskapsår. A-son underrättade bolagets styrelse om dessa iakttagelser i en promemoria, daterad den 6 juni 2014, där han skrev att bolagets fordran utgjorde ett s.k. förbjudet lån. Han informerade också styrelsen om att detta förhållande ”normalt” skulle föranleda en anmärkning i den revisionsberättelse som skulle avges för räkenskapsåret. I sin revisionsberättelse, som avgavs samma datum som promemorian var daterad, gjorde han dock ingen anmärkning avseende förekomsten av det förbjudna lånet.

A-son har i yttrande till RN uppgett att hans bedömning var att storleken på fordran understeg vad som var väsentligt.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) följer bl.a. att ett aktiebolag som huvudregel inte får lämna penninglån till den s.k. förbjudna kretsen. Denna omfattar bl.a. den som äger aktier i eller är styrelseledamot i bolaget. Av 9 kap. 33 § andra stycket samma lag följer vidare att bolagets revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättnings-skyldighet mot bolaget eller på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Bolaget redovisade under hela det aktuella räkenskapsåret en fordran på en aktieägare. Enligt dokumentationen uppfattade A-son detta förhållande på så sätt att det hade förekommit utlåning i strid med 21 kap. 1 § aktiebolagslagen. Det aktuella beloppet framstod inte på något sätt som försumbart. Det ankom därför på A-son att anmärka på saken i sin revisionsberättelse. Genom att inte göra någon sådan anmärkning har han åsidosatt god revisionssed.

7 Granskning av skatter och avgifter (B-bolaget 1)

Av dokumentationen framgår att B-bolaget vid fyra tillfällen under det aktuella räkenskapsåret inte betalade skatter och avgifter i rätt tid. Vid tre av tillfällena sköt bolaget upp betalningarna till slutet av den månad då de skulle betalas och vid ett tillfälle skedde betalningen i månaden efter den månad då betalning skulle ha gjorts. A-son noterade att betalning skedde med rätt belopp när betalning väl gjordes och att orsaken till att betalning inte hade skett i tid var att företrädare för bolaget hade

glömt att göra betalningarna. I den i avsnitt 4.2 nämnda promemorian till företagsledningen informerade han om sina iakttagelser och att bolaget, till följd av att man inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid i december, i bokslutet hade en skuld till Skatteverket på skattekontot om 414 tkr. A-son underrättade företagsledningen om att nyss nämnda förhållande ”normalt” skulle föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen. I revisionsberättelsen gjorde han dock ingen anmärkning om att skatter och avgifter vid flera tillfällen inte hade betalats i rätt tid under räkenskapsåret.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Hans bedömning var att de åtgärder som företagsledningen hade vidtagit beträffande skatteredovisningen var kraftfulla och borde resultera i att inga fler förseningar skulle uppstå. Situationen hade uppstått på grund av alltför långtgående delegering av arbetsuppgifter inom bolaget. Bolaget led alltså inte av någon brist på likviditet när förseningarna uppstod. Hans bedömning var att Skatteverket redan visste om förseningarna, eftersom verket var fordringsägare och inte hade erhållit pengarna i rätt tid. I övrigt fanns ingen anledning att ”signalera”, eftersom problemet med att skatter inte betalades i rätt tid inte berodde på att bolaget hade brist på likviditet och alla som behövde känna till betalningsförseningarna redan gjorde det. För övriga var det historisk information där bolaget hade vidtagit åtgärder.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av vissa särskilt angivna bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244). I bolaget hade skattebetalningar gjorts för sent vid flera tillfällen. A-son skulle därför ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013. Att Skatteverket kände till betalningsdröjsmålen, att han bedömde att inga fler förseningar skulle uppstå och att bolaget hade god likviditet ändrar inte denna bedömning. Genom att underlåta att göra en anmärkning har han åsidosatt god revisionssed.

8 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har äventyrat sin opartiskhet och självständighet som revisor i ett av bolagen genom att åta sig uppdraget som särskild delgivningsmottagare. Han har inte för något av de här aktuella bolagen utfört en tillräcklig granskning av bolagens intäkter. I ett av uppdragen har han inte utfört en tillräcklig granskning av bolagets rörelsekostnader. På grund av detta har han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Slutligen har han i ett bolag underlåtit att anmärka på förekomsten av ett så kallat förbjudet lån och i ett annat bolag underlåtit att anmärka på att skatter och avgifter inte erlagts i rätt tid.

A-son har genom sina försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som läggs honom till last är, särskilt

med beaktande av att han i flera av de av RN granskade revisionerna har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, mycket allvarligt. Vid en samlad bedömning finner dock RN att omständigheterna inte är av så synnerligen försvårande karaktär att det finns skäl att upphäva hans auktorisation. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Hannah Sjöblom samt tf. chefsrevisorn Mathias Byström som har föredragit ärendet varit närvarande.