

LR: dom 2007-05-16, mål nr 4811-07

D 9/07

1 Inledning

Genom systematisk och uppsökande tillsyn (SUT) informerar sig Revisorsnämnden (RN) om kvaliteten i revisorers och revisionsbolags verksamhet. Som ett led i denna tillsyn har RN undersökt förutsättningarna för vissa godkända och auktoriserade revisorer att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. A-son är en av dessa revisorer och har skriftligen fått besvara ett antal frågor. För att få underlag för en kvalitetsbedömning av A-sons revisionsarbete har RN även tagit del av hans dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fem aktiebolag nämligen i **fotobolaget** (räkenskapsåret 2005), **installationsbolaget** (räkenskapsåret 2005), **cykelbolaget** (räkenskapsåret 2005), **maskinbolaget** (räkenskapsåret 2004-05-01–2005-04-30), och **hotellbolaget** (räkenskapsåren 2004 och 2005). Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende. De iakttagelser som har legat till grund för detta beslut har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades (den 20 juli 2006) 71 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman X (revisionsbyrån). Utöver A-son är ytterligare en person verksam i revisionsbyrån.

2 A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

2.1 Dokumentation

På A-sons granskningsplaner har angetts Översiktlig granskning beträffande nästan samtliga resultat- och balansposter. På ett fåtal poster har i stället angetts Alla räkenskapspåståenden. I flertalet fall kan dock inte av dokumentationen utläsas att någon granskning har skett av dessa poster. A-sons dokumentation består i huvudsak av dokument benämnda ”arbetsprogram” med kommentarerna U.a. samt bokslutsbilagor med uppgift om de konton som ingår i respektive balanspost och de olika belopp som ingår. De s.k. arbetsprogrammen består av allmänt hållna rubriker eller generella granskningsområden och kan inte tjäna som beskrivning av de granskningar som har utförts.¹ A-son har inte tillfört några egna noteringar som verifierar att några egentliga kontroller har utförts. I arbetsprogrammen finns utrymme för att ange referenser till granskningsdokument. Denna möjlighet har inte i något fall använts av A-son. I det material som tillställts RN kan sålunda beträffande flertalet resultat- och balansposter inte utläsas att A-son har utfört några faktiska granskningsinsatser. A-son har anfört att U.a. innebär att han har ”kontrollerat mot huvudbok samt bifogade bokslutsbilagor” samt även uppgett följande: ”Vill tillägga att vid u.a. kontrollerades detta utan att det alltid dokumenterades.” A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet anfört att han anser att han vid anteckningar U.a.

¹ Med uttrycket ”arbetsprogram” avses fortsättningsvis denna typ av dokument.

har utfört erforderliga granskningsinsatser varför några egna noteringar enligt hans mening inte var behövliga.

Vad beträffar förvaltningsrevisionen består A-sons dokumentation av ett arbetsprogram med kommentarerna U.a. I dokumentet anges att kontroller har skett under löpande granskning. Det finns dock i det material som tillställts RN inget som verifierar att någon löpande granskning har skett. A-son har ombetts att kommentera detta och bifoga eventuell dokumentation. Han har därvid vad gäller **fotobolaget** i efterhand tillställt RN en anteckning om att han ”bladat” leverantörsfakturer under 2005 och ”bladat juli 2005 [samt] dec 2005”. Vad beträffar **installationsbolaget** och **cykelbolaget** finns kortfattade anteckningar om att A-son har ”bladat” verifierationer. Vad gäller **maskinbolaget** har A-son i efterhand tillställt RN en anteckning om att han ”bladat” verifierationer stickprovsvis under räkenskapsåret. Han har även beträffande **hotellbolaget** antecknat att han ”bladat” verifierationer.² Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte beträffande något av de här aktuella bolagen följt upp händelser efter respektive räkenskapsårs slut. Inte heller kan av dokumentationen utläsas att A-son har haft någon kontakt med sina revisionsklienter eller avrapporterat sina granskningar.

Vad gäller skatter och avgifter består A-sons enda dokumentation beträffande samtliga här aktuella bolag av arbetsprogram på vilka han antecknat U.a. efter olika granskningsåtgärder samt några skattedeklarationer. Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av bolagets hantering av skatter och avgifter. A-son har av RN ombetts att kommentera detta, beskriva eventuella kontroller samt att verifiera sina uppgifter med dokumentation. A-son har svarat att han har följt upp skatter och avgifter i huvudboken utan särskild dokumentation.

RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och revisionsbolags verksamhet. En godkänd eller auktoriserad revisor skall dokumentera sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen och som bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Dokumentationen skall vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen skall bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

RN:s utredning visar att A-sons dokumentation saknar anteckningar om vilka granskningar som har utförts, omfattningen av dessa samt gjorda iakttagelser och bedömningar. RN konstaterar att A-sons dokumentation inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. Han har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Den dokumentation som A-son har tillställt RN är så bristfällig att den inte kan användas som underlag för bedömning av hans revisionsarbete. Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens 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 utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur

² A-son synes med uttrycket ”blada” verifierationer mena att han har bläddrat igenom dessa.

pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser. RN konstaterar att A-son har lämnat endast mycket allmänt hållna och knapphändiga svar när RN begärt förtydliganden av hans revisionsinsatser.

Med beaktande av vad som redovisats ovan övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

3 A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

3.1 Aktiebolag med negativt eget kapital

Hotellbolagets omsättning härrörde från lokaluthyrning. Såvitt framgår av de handlingar (en grundakt och två årsakter) som A-son har tillställt RN har han inte för något av åren 2004 och 2005 granskat bolagets resultatposter eller ens tagit del av några hyresavtal. Av kontoutdrag avseende rörelsens intäkter framgår att flertalet av hyresgästerna var ”närstående bolag” dvs. bolag med samma styrelse som hotellbolaget och övriga bolag i en koncern med hotellbolaget som ett av dotterbolagen.

Hotellbolagets eget kapital uppgick till minus 458 019 kr per balansdagen den 31 december 2004 och till minus 546 324 kr per balansdagen den 31 december 2005. I hotellbolagets årsredovisningar för åren 2004 och 2005 finns inga kommentarer till att bolagets registrerade aktiekapital var förbrukat eller någon upplysning om huruvida någon kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son har i sina revisionsberättelser för åren 2004 och 2005 informerat om att bolagets eget kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet ”varför bolaget [var] likvidationspliktigt enligt Aktiebolagslagen”. Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas att han har uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning, än mindre övervägt anmärkning i sina revisionsberättelser. A-son har på RN:s fråga uppgett att några kontrollbalansräkningar inte hade upprättats ”då något övervärde inte fanns” i den av hotellbolaget ägda fastigheten.

RN:s bedömning

Som framgått ovan kan av A-sons dokumentation inte utläsas att han för något av åren 2004 och 2005 har granskat vare sig intäkter och kostnader rörande bolagets enda egentliga verksamhet, nämligen lokaluthyrning, eller ha tagit del av några hyresavtal. Eftersom flertalet av hyresgästerna var närstående bolag var det extra viktigt att följa upp att det inte förekom felaktig prissättning som skulle kunna innebära en värdeöverföring från hotellbolaget till närstående bolag. Eftersom hotellbolaget hade ett negativt eget kapital skulle en underprissättning kunna innebära en överträdelse av kapitalskyddsreglerna i dåvarande 12 kap. 2 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).³ Såvitt framgår av A-sons dokumentation och kortfattade svar har han inte uppmärksammat denna risk och än mindre utrett frågan. Härmed har A-son inte haft grund för att avgöra om skada uppkommit för hotellbolaget – och därmed inte heller haft grund för att uttala sig i frågan om ansvarsfrihet – eller om styrelsen på annat sätt har åsidosatt sina skyldigheter enligt aktiebolagslagen. Vidare kan konstateras att den obefintliga granskningen av intäkter och kostnader också innebär att A-son inte heller har visat eller ens gjort troligt att han har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för åren 2004 och 2005. Genom sina upprepade underlåtelser har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

³ Motsvarande bestämmelser finns i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551).

Enligt 13 kap. 12 § i 1975 års aktiebolagslag skall ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns anledning anta att bolagets eget kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet.⁴ Enligt 10 kap. 30 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag skall en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.⁵ Om kontrollbalansräkning inte har upprättats skall således revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på styrelsens underlåtenhet att vidta föreskrivna åtgärder. Att i revisionsberättelsen endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att bestämmelserna i aktiebolagslagen inte har följts. A-son skulle därför i första hand ha uppmanat styrelsen att upprätta kontrollbalansräkning. Om så inte skedde skulle han i sina revisionsberättelser för hotellbolaget avseende räkenskapsåren 2004 och 2005 ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärder. Genom att underlåta att agera på detta sätt har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.2 Otillåten vinstutdelning

Installationsbolagets årsredovisning och A-sons revisionsberättelse för år 2005 är daterade den 30 april 2006. Balanserad vinst (ingående balans) redovisades med 1 064 657 kr i bolagets årsredovisning för år 2005 (efter avdrag för tidigare verkställd vinstutdelning om 135 547 kr som hade beslutats på en extra bolagsstämma i september 2005). Av ett protokoll från en extra bolagsstämma den 13 mars 2006 framgår att två personer, benämnda TA och KP, ägde 2 500 aktier vardera. Vid stämman beslöts att utdelning skulle ske med 476 kr per aktie till KP, dvs. totalt 1 190 000 kr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reflekterat över huruvida denna vinstutdelning var tillåten eller inte.

A-son har uppgett att han kontrollerade årsredovisningen eftersom utdelningen ”skulle påskyndas vid utköp av KP” och att utdelningen senare fastställdes vid ordinarie bolagsstämma.

RN:s bedömning

Enligt 14 § lagen (2005:552) om införande av aktiebolagslagen (2005:551) skall bestämmelserna i 1975 års aktiebolagslag tillämpas på värdeöverföringar om beräkningen skall grunda sig på en årsredovisning som upprättats före utgången av år 2005. Vid tidpunkten för den extra bolagsstämma vid vilken beslut om utdelning av 1 190 000 kr fattades (den 13 mars 2006) var den senast upprättade årsredovisningen daterad den 4 april 2005. RN gör därför sin bedömning utifrån bestämmelserna i 1975 års aktiebolagslag.

Av 12 kap 2-3 §§ i 1975 års aktiebolagslag följer att beslut om värdeöverföring skall fattas av bolagsstämma och grundas på uppgifterna i en fastställd balansräkning. Utdelning kan aldrig ske med ett högre belopp än vad som i balansräkningen redovisas som fritt eget kapital.

Installationsbolaget har vid den extra bolagsstämman den 13 mars 2006 fattat beslut om att vinstutdelning skulle ske med 1 190 000 kr. Som framgått ovan fanns dock endast 1 064 657 kr som fritt eget kapital som ingående balans (räkenskapsåret 2005) varav följer att värdeöverföringen var otillåten. Genom att i sin revisionsberättelse inte anmärka på denna överträdelse av en av aktiebolagslagens kapitalskyddsregler har A-son allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

⁴ Motsvarande bestämmelser finns i 25 kap. 13 § aktiebolagslagen.

⁵ Motsvarande bestämmelser finns i 9 kap. 33 § aktiebolagslagen.

3.3 Finansiella anläggningstillgångar

Under rubriken finansiella anläggningstillgångar har i **installationsbolagets** årsredovisning tagits upp aktier och andelar till 749 618 kr (17 procent av balansomslutningen) per den 31 december 2005. I en notupplysning anges endast följande: ”Värdepapper upptagna till ansk.värde.” I A-sons dokumentation finns ett aktiebrev utfärdat i Kalifornien den 2 juni 2003 men undertecknat i april 2005 och ställt till ett namngivet bolag som har en namnlighet med installationsbolaget. A-son har på RN:s fråga medgett att benämningen på bolaget är felaktig. På RN:s frågor hur A-son har förvissat sig om värdet på aktiebrevet och hur han förvissat sig om att installationsbolaget var ägare till värdehandlingen per balansdagen den 31 december 2005 har A-son uppgett att han har ”följt köpen från början”. Han har tillställt RN några dokument från oktober 2003. Hur dessa kan verifiera postens existens och värde per den 31 december 2005 har A-son inte förklarat.

RN:s bedömning

Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte efterfrågat något aktuellt dokument som underlag för värderingen av posten aktier och andelar per den 31 december 2005. Det är anmärkningsvärt att A-son okritiskt har godtagit existensen och värdet av en, enligt årsredovisningen för år 2005, väsentlig balanspost i installationsbolaget utan att ha tillgång till, eller ens ha efterfrågat, något godtagbart revisionsbevis som grund. A-son har härmed allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.4 Varulager

Posten varulager har i **fotobolaget** tagits upp till 417 364 kr (27 procent av balansomslutningen) per den 31 december 2005. Den dokumentation A-son ursprungligen har insänt till RN beträffande varulager består av ett arbetsprogram, ett lagerintyg samt elva sidor med lagerlistor som inte är försedda med några anteckningar. Av detta material kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning av posten, vare sig av lagret eller av bolagets rutiner för inventering. A-son har i efterhand, på RN:s förfrågan, insänt ett dokument benämnt Checklista fysisk närvaro vid inventering av varulager. På denna finns förtryckt bl.a. ”Stickprovsinventera större poster och/eller slumpvis utvalda poster enligt listan mot lager” respektive ”i lagret mot lista”. A-son har antecknat Ja efter dessa meningar. Några handlingar som verifierar att några kontroller faktiskt skulle ha skett har inte tillställts RN. Det finns således inte några dokument som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller eller resultatet av eventuell utförd granskning. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet endast tillagt att han närvarade vid inventeringen. Han har inte verifierat dessa uppgifter med någon dokumentation.

Posten varulager har i **cykelbolaget** tagits upp till 1 354 692 kr (80 procent av balansomslutningen) per den 31 december 2005. A-son har i ett arbetsprogram antecknat att han närvarat vid inventeringen och kontrollerat de största posterna (cyklarna) samt kontrollräknat lagerlistorna. På lagerlistor finns fyra bockar vid fyra olika slag av cyklar till ett totalt värde om 41 348 kr. Vad bockarna avser framgår inte. Inte heller finns några ytterligare anteckningar. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet endast tillagt att han närvarade vid inventeringen och att bockarna innebär att han inventerade dessa cyklar (3 procent av varulagrets redovisade värde).

Varulager har i **maskinbolaget** redovisats med 5 029 727 kr (63 procent av balansomslutningen) per den 30 april 2005. A-son har i en granskningsplan antecknat att det fanns en

revisionsrisk på grund av att varulagret var värderat till försäljningspris. Även av lagerlistorna framgår att de priser som använts vid värderingen var försäljningspriser. På ett lagerintyg har därefter avdrag gjorts med 15 procent som uppges motsvara bolagets vinstpåslag. I årsredovisningen har under tilläggsupplysningar angetts att varulagret hade värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har bedömt huruvida ett avdrag med 15 procent var korrekt för att erhålla en värdering enligt den värderingsprincip som angetts i årsredovisningen eller att han har agerat utifrån sin ovan nämnda riskbedömning. A-sons dokumentation avseende posten varulager består av ett arbetsprogram, en bokslutsbilaga som utgör lagerintyg samt lagerlistor. A-son har antecknat att lagret hade kontrollerats av den av maskinbolaget anlitate redovisningsbyrån. Det finns dock inga handlingar som verifierar att några kontroller har skett. Inte heller kan utläsas att A-son har gjort någon egen granskning av lagrets värde och existens. A-son har i efterhand tillställt RN lagerlistor på vilka någon antecknat signaturen SJ vid vissa poster. A-son har anfört tidsbrist som förklaring till att han har anlitat redovisningsbyrån för att kontrollera lagret. A-son har inte besvarat RN:s fråga när han, vid revisionsberättelsens avgivande den 23 november 2005, senast hade närvarit vid inventering av posten varulager och inte heller tillställt RN någon dokumentation från eventuell granskning.

RN:s bedömning

Posten varulager var en väsentlig post i fotobolaget och den mest väsentliga tillgångsposten i såväl cykelbolaget som maskinbolaget. A-son har inte vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort troligt att han har utfört någon granskning av fotobolagets varulager. Vad gäller cykelbolaget är det enligt RN:s mening helt otillräckligt att granska existensen av varor motsvarande 3 procent av det redovisade värdet av en post som utgjorde bolagets enda egentliga tillgång.

Vad gäller maskinbolaget har A-son inte ens påstått att han har granskat bolagets mest väsentliga post, och enligt hans egen bedömning också den mest riskfyllda, utan har överlåtit denna kontroll till den av bolaget anlitate redovisningskonsulten. RN finner att de kontroller som konsulten har utfört är att anse som en del av maskinbolagets interna kontroll, eftersom redovisningskonsulten samtidigt har haft ansvaret för att handha redovisningen i bolaget. A-son kunde visserligen ta hänsyn till sådana kontroller då han planerade sin granskning men fick, enligt god revisionssed, inte låta redovisningskonsultens granskning ersätta egna revisionsåtgärder.

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall omsättningstillgångar som huvudprincip tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. I maskinbolagets årsredovisning har under tilläggsupplysningar angetts att varulagret hade värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har dock lagervärdet beräknats utifrån försäljningspris med avdrag för 15 procent. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han har reflekterat över om den av maskinbolaget faktiskt tillämpade värderingsprincipen stämde överens med de principer som angavs i årsredovisningen.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte i något av de tre ovan nämnda bolagen har visat eller ens gjort troligt att han har granskat posten varulager på ett godtagbart sätt. A-son har därmed på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

3.5 Kundfordringar och leverantörsskulder

A-sons dokumentation beträffande kundfordringar och försäljning samt leverantörsskulder och inköp består i **fotobolaget** av arbetsprogram med kommentarerna U.a., bokslutsbilagor samt en förteckning över respektive balanspost. I det material som tillställts RN kan inte utläsas att A-son har utfört några granskningsinsatser vare sig av balansposterna eller av rutinerna för försäljning och inköp. A-son har beträffande nämnda poster och rutiner anfört att han har kontrollerat mot huvudbok samt bifogade bilagor.

I **maskinbolaget** har kundfordringar redovisats med 481 810 kr och leverantörsskulder med 3 256 830 kr (41 procent av balansomslutningen) per den 30 april 2005. A-son har i en granskningsplan antecknat att granskningen skulle inriktas på varulager, kundfordringar och leverantörsskulder. A-sons dokumentation består i övrigt av arbetsprogram och bokslutsbilagor samt en förteckning över kundfordringar respektive leverantörsskulder. A-son har på RN:s fråga uppgett att den av bolaget anlitate redovisningsbyrån har utfört betalningskontrollerna.

RN:s bedömning

RN konstaterar att A-son varken genom dokumentation eller på annat sätt har verifierat att han har utfört några godtagbara revisionsåtgärder beträffande väsentliga tillgångs- och skuldposter i de ovan nämnda revisionsuppdragen. Vad gäller maskinbolaget är det anmärkningsvärt att A-son inte har utfört någon egen granskning av de tre tillgångs- och skuldposter som han bedömt vara väsentliga utan helt överlåtit detta till den av bolaget anlitate redovisningskonsulten. A-son har härmed på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.⁶

3.6 Datering av dokumentation, årsredovisningar och revisionsberättelser

Årsredovisningen och A-sons revisionsberättelse för **installationsbolaget** avseende år 2005 är daterade den 30 april 2006. I A-sons dokumentation finns balans- och resultatrapporter daterade den 17 juli 2006 och försedda med bockar och anteckningar. När A-son av RN ombetts att kommentera detta har han uppgett följande: "Efterkontroll gjordes i juli 2006." Vad som avses med efterkontroll och varför A-son utförde denna har han inte förklarat. RN har noterat att årsredovisning och revisionsberättelse för installationsbolaget har inkommit till Bolagsverket först den 27 juli 2006. Vidare har RN konstaterat att bokslutsbilagor avseende skatteskulder och Övriga skulder är upprättade den 18 augusti 2006. På den senare bokslutsbilagan finns även några noteringar. Det kan antecknas att RN:s första skrivelse till A-son i det nu aktuella SUT-ärendet är daterad den 20 juli 2006.

Årsredovisningen för **cykelbolaget** för år 2005 är daterad den 20 maj 2006 och A-sons revisionsberättelse den 30 maj 2006. I A-sons dokumentation finns balans- och resultatrapporter daterade den 13 juni 2006 och försedda med bockar. När A-son av RN ombetts att kommentera detta har han uppgett: "Efterkontroll". Vad som avses med efterkontroll och varför A-son utförde denna har han inte förklarat. Årsredovisning och revisionsberättelse för cykelbolaget har inkommit till Bolagsverket först den 27 juli 2006.

RN:s bedömning

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse skall dateras och undertecknas den dag revisionen avslutades.⁷ RN konstaterar att det genom A-sons egna uppgifter samt övrigt material i ärendet är utrett att A-son har utfört kontroller efter de tidpunkter då han daterade sina

⁶ Vad gäller anlitage av redovisningskonsult, se ovan i avsnittet om varulager.

⁷ Se RS 709 p. 23SE.

revisionsberättelser i cykelbolaget och installationsbolaget. Hans påståenden om att dessa granskningar utgjorde ”efterkontroller” är inte av sådan karaktär att de förändrar denna bedömning. Detta innebär att A-sons revisioner inte var avslutade de datum som han har angett i sina revisionsberättelser. A-son har härmed allvarligt åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning

A-sons dokumentation är genomgående mycket bristfällig och saknas helt avseende vissa poster. Beträffande väsentliga resultat- och balansposter i klientbolagen visar RN:s utredning att A-son antingen inte har utfört några egentliga revisionsåtgärder eller att den granskning han påstår sig ha gjort inte kan ha gett honom tillräckligt underlag för att med rimlig grad av säkerhet bedöma dessa posters existens och värde. Han har vidare i flera av de här aktuella uppdragen underlåtit att agera och att anmärka på att tvingande regler i aktiebolagslagen och årsredovisningslagen inte hade följts. RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, har gjort sannolikt att han i något av de fem av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision.

RN finner att A-son revisionsverksamhet har uppvisat mycket allvarliga brister. Han har genom det ovan anförda i hög grad och i grundläggande delar åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vad som framkommit i ärendet är av så allvarligt slag att omständigheterna måste anses som synnerligen försvårande. Därtill kommer att RN i ett beslut den 21 oktober 2004 har meddelat A-son varning och ålagt honom att till staten betala en straffavgift om tjugofemtusen kronor. RN har i detta beslut bl.a. konstaterat att A-sons revisionsdokumentation var ytterst knapphändig och inte uppfyllde lagstadgade krav. Vidare fann RN att A-sons granskningsåtgärder hade varit mycket bristfälliga beträffande väsentliga resultat- och balansposter. RN konstaterar att A-son, trots denna mycket allvarliga kritik, inte har vidtagit några åtgärder för att förbättra sin dokumentation och sina revisionsinsatser. Sammantaget finner RN att A-sons godkännande som revisor skall upphävas med omedelbar verkan.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Ulla Nordin Buisman, biträdande avdelningschefen Eva Ekström, godkände revisorn Klas-Erik Hjorth, utredningssekreteraren Jan-Erik Moreau, professorn Claes Norberg samt skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, juris doktorn Adam Diamant samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.