

LR: dom 2007-07-11, mål nr 4855-07

D 10/07

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 sju aktiebolag i vilka A-son är vald revisor, nämligen i vitvarubolaget (räkenskapsåret 2004-05-01–2005-04-30), bensinbolaget (räkenskapsåret 2004-05-01–2005-04-30), byggbolaget (räkenskapsåret 2004-05-01–2005-04-30), järnhandelsbolaget (räkenskapsåret 2005), fiskbolaget (räkenskapsåret 2004), miljöbolaget (räkenskapsåren 2004 och 2005) samt måleribolaget (räkenskapsåren 2003-07-01–2004-06-30 och 2004-07-01–2005-06-30). Vidare har RN tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse, men inte revisionsdokumentation, för fiskbolaget och fiskförädlingsbolaget (båda avseende räkenskapsåret 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) 95 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i den enskilda firman X (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

RN har i ett tidigare disciplinärende den 15 juni 2004 beslutat att meddela A-son varning och ålagt honom att till staten betala en straffavgift om 25 000 kr. Även detta ärende härrörde från ett SUT-ärende.

2 A-sons oberoende som revisor

A-son är vald revisor i två redovisningsbyråer i vilka en person, PH, är ägare respektive delägare. Dessa byråer handhar redovisningen åt nio av A-sons revisionsklienter. Intäkterna från dessa klienter utgör ca sju procent av revisionsbyråns omsättning. RN har i sitt beslut den 15 juni 2004 konstaterat att A-son var vald revisor i en redovisningsbyrå som handhade redovisningen åt elva av hans revisionsklienter. RN fann att A-son därmed hade brutit mot revisorslagens (2001:883) regler om revisorers opartiskhet och självständighet. A-son har i det nu aktuella SUT-ärendet uppgett att han fortfarande är vald revisor i den aktuella redovisningsbyrån och i ytterligare ett bolag som ägs av PH. På RN:s fråga varför A-son har fortsatt att inneha de aktuella uppdragen har han uppgett att han ansåg att hotet mot oberoendet var av ringa betydelse då revisionsarvodena för de aktuella uppdragen uppgick till en liten del av revisionsbyråns omsättning. Efter att ha tagit del av RN:s frågor, daterade den 3 oktober 2006, har A-son uppgett att han har meddelat PH att denne måste byta revisor i de två redovisningsbyråerna.

RN:s bedömning

Enligt 20 § revisorslagen (2001:883) skall en revisor i revisionsverksamheten utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. Av 21 § samma lag följer att en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet skall pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Revisorn skall i så fall avböja eller avsäga sig uppdraget i fråga. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn måste avböja eller avsäga sig uppdraget. Förutom i de särskilt angivna situationerna skall revisorn enligt första stycket 2 avböja eller avsäga sig ett uppdrag 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 revisorns opartiskhet eller självständighet.

RN har i flera tidigare beslut uttalat att det förhållandet att revisorn samtidigt innehar revisionsuppdrag i redovisningsbyråer och i dessa byråers klientbolag utgör en sådan omständighet som enligt 21 § första stycket 2 revisorslagen kan rubba förtroendet för en revisors opartiskhet och självständighet. Att A-son, efter det att RN initierat SUT-ärendet, uppmanat PH att byta revisor i de två redovisningsbyråerna medför ingen annan bedömning.

3 A-sons revisionsarbete – generella iakttagelser

RN har i sin skrivelse, daterad den 20 juli 2006, önskat att som lån ta del av all A-sons revisionsdokumentation beträffande fyra i skrivelsen namngivna aktiebolag, nämligen i **vitvarubolaget**, **bensinbolaget**, **byggbolaget** och **järnhandelsbolaget**. Förutom årsredovisningar och revisionsberättelser har A-son för respektive bolag till RN insänt mycket kortfattade anteckningar, som i huvudsak anger några kontroller nödvändiga för att upprätta bokslut och årsredovisning. Externa revisionsbevis saknades helt. Av de fåtal dokument per bolag som har insänts till RN framgår inte att A-son har upprättat vare sig riskanalyser, revisionsplaner eller oberoendeanalyser. Inte heller kan i något fall utläsas att A-son har utfört någon form av förvaltningsrevision.

A-son har av RN, i skrivelse daterad den 3 oktober 2006, upplysts om att hans kortfattade noteringar inte verifierar att han har gjort någon egentlig revision, med alla de moment som detta innebär enligt god revisionssed. Han har därför i skrivelsen förelagts att kommentera detta och att, för vart och ett av bolagen, beskriva samtliga eventuella revisionsåtgärder, såväl förvaltningsrevision som revision av resultat- och balansposter. A-son har även förelagts att till sina svar bifoga dokumentation och externa revisionsbevis som verifierar samtliga hans uppgifter.

A-son har i efterhand tillställt RN ett stort antal bokslutsbilagor. På ett fåtal av dessa har antecknats ”Enligt reskontra” eller ”Enligt fakturor”. Några belopp har markerats med ringar. Vad dessa markeringar avser framgår inte. A-son har inte för något av bolagen beskrivit några revisionsåtgärder förutom på RN:s direkta frågor avseende ett fåtal enskilda poster. Vad gäller eventuell förvaltningsrevision har A-son uppgett att han vid bokslutsgranskningen konstaterat att styrelsen har tillfredsställande kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen.

A-son har i RN:s skrivelse av den 3 oktober 2006 ombetts att till RN sända in sin revisionsdokumentation även för **fiskbolaget**, **miljöbolaget** och **måleribolaget**. De handlingar som

inkommit till RN har samma bristfälliga utformning som beträffande de fyra revisionsuppdrag som beskrivits ovan. Slutligen kan tilläggas att A-son har uppgett att han inte har ändrat sitt arbetssätt sedan föregående SUT-utredning, som ledde till ovan nämnda disciplinbeslut i vilket han bl.a. fick kritik för bristfällig dokumentation.

A-son har inte kommenterat RN:s generella iakttagelser angående hans bristfälliga dokumentation. Han har dock anfört att om han skrivit enligt reskontra så innebär det att han har "tittat igenom" reskontran för att se om det finns några fordringar som inte kan anses säkra. A-sons anteckning "enligt fakturor" innebär att han har sett kopior av fakturorna och funnit att de kunde tas upp som poster i balansräkningen. Slutligen har A-son tillagt att markeringen med ringar innebär att han "gått igenom balansposten och accepterat den".

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. Dokumentationen skall också utgöra underlag för en bedömning av revisorns opartiskhet och självständighet. 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 hur han har planerat sina revisioner, vilka granskningar som har utförts, omfattningen av dessa samt gjorda iakttagelser, bedömningar och slutsatser. 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 bevisbörla 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 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.

4 A-sons revisionsarbete – särskilda iakttagelser

4.1 Utformning av årsredovisningar

Som framgått ovan har RN, den 15 juni 2004, fattat beslut om disciplinär åtgärd mot A-son. A-son fick del av detta beslut den 23 juni 2004. Ett av de bolag som granskades även i föregående SUT-utredning var **järnhandelsbolaget**, avseende räkenskapsåret 2002. RN uttalade i sitt beslut bl.a att årsredovisningen för järnhandelsbolaget inte var utformad på det sätt som föreskrivs i årsredovisningslagen (1995:1554). Trots detta hade A-son intygat att årsredovisningen hade upprättats enligt denna lag. RN konstaterade i beslutet att A-son inte hade reagerat över den felaktiga utformningen av årsredovisningen och inte heller anmärkt på denna i sin revisionsberättelse. I beslutet uttalade RN att A-son genom sin underlåtelse hade åsidosatt god revisionsd.

Årsredovisningarna för **järnhandelsbolaget** för åren 2004 och 2005 och A-sons revisionsberättelser för dessa år är daterade efter det att A-son fick del av RN:s beslut av den 15 juni 2004. RN konstaterar att årsredovisningarna för dessa år fortfarande inte är utformade enligt den mall som föreskrivs i årsredovisningslagen. Sålunda har bolaget inte använt de rubriker som anges i denna lag. Vidare finns brister vad avser upplysningar i noter. Trots att RN i sitt tidigare beslut tydligt uppmärksammat A-son på bristerna har han fortsatt att intyga att järnhandelsbolagets årsredovisning har upprättats enligt årsredovisningslagen. I A-sons dokumentation för år 2005 finns inte ens några anteckningar om årsredovisningens felaktiga utformning.

A-son har anfört att årsredovisningarna har godtagits av Bolagsverket. Han har tillagt att han ”ska se till” att årsredovisningslagen följs ”nästa bokslut”.

RN:s bedömning

När det finns brister i en årsredovisning som lämnats till revisorn för revision ankommer det på denne att påtala detta för bolagets styrelse. Om rättelse inte görs skall revisorn i sin revisionsberättelse anmärka på att årsredovisningen inte uppfyller årsredovisningslagens krav. Varken av A-sons dokumentation eller av vad han anfört till RN framgår att han har reagerat över de felaktiga utformningarna av årsredovisningarna och inte heller anmärkt på dessa i sina revisionsberättelser. Det är anmärkningsvärt att A-son har fortsatt att underlåta att till järnhandelsbolagets styrelse påtala de felaktiga utformningarna av bolagets årsredovisningar trots att RN i ett tidigare beslut uttalat kritik mot A-son i denna fråga. A-son har genom sina upprejade underlåtelser allvarligt åsidosatt god revisionsd.

4.2 Varulager

Posten varulager har i **vitvarubolaget** tagits upp till 831 345 kr (59 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han ”gått igenom butiken” tillsammans med bolagets VD samt räknat vitvaror och symaskiner och jämfört priserna med kataloger. A-son har i efterhand till RN sänt in ett lagerintyg på vilket han antecknat OK. 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.

Posten varulager har i **bensinbolaget** tagits upp till 535 412 kr (57 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han ”stannat till” hos bolaget den 30 april 2005 och att han gått igenom butiken och vissa förråd, tagit några stickprov och kontrollerat några anskaffningspriser. A-son har i efterhand tillställt RN inte undertecknade lagerintyg. Några handlingar, som verifierar att några kontroller faktiskt har skett, har inte inkommit till 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 uppgett att undertecknade lagerintyg finns hos redovisningsbyrån.

Posten varulager har i **byggbolaget** redovisats med 4,1 mnkr (47 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han ”gått med vid inventeringen under en timme”, kontrollerat priser mot leverantörsfakturer samt kontrollsummerat tio lagerlistor. Det finns dock inte några dokument som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller eller resultatet av eventuell utförd granskning. A-son har tillagt att aktierna i byggbolaget nu har sålts för 6,2 mnkr och att han på grund härav inte tror att det kan ha funnits ”så mycket luft i varulagret”.

A-son har tillagt följande beträffande vitvarubolaget, bensinbolaget och byggbolaget: ”Till skillnad mot Revisorsnämnden så vet jag vad jag har gjort. Hade jag vetat att ni ville ha mina noteringar så hade jag sparat dem.”

I **järnhandelsbolaget** har posten varulager tagits upp till 1 170 000 kr (37 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att han inte hade närvarit vid inventeringen men att han ”gått igenom listorna och sett efter att prissättningen verkar rimlig”. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han tidigare år har förvissat sig om kvaliteten i bolagets inventeringsrutiner. A-son har uppgett att han inte har någon ”anledning att ifrågasätta bolagets inventeringsrutiner”.

I **miljöbolagets** årsredovisning för år 2005 har varulager tagits upp till 90 500 kr (41 procent av balansomslutningen. Posten var upptagen till 0 kr per den 31 december 2004). A-son enda dokumentation består av en bokslutsbilaga på vilken några belopp har angetts samt en hänvisning till en bilaga. Det finns inget som visar att någon granskning har skett av posten varulager. A-son har medgett att han inte har granskat posten varulager men anfört att han känner företagsledaren som en ”rekorderlig person” som inte har försökt vilseleda honom i något avseende. A-son har därför litat på de uppgifter som han har fått.

Måleribolaget har redovisat varulager och pågående arbeten till totalt 290 774 kr (32 procent av balansomslutningen) per den 30 juni 2004 och till totalt 305 186 kr (21 procent av balansomslutningen) per den 30 juni 2005. På bokslutsbilagor har för båda åren antecknats Lager enligt listor samt Pågående arbeten enligt lista. Det finns i A-sons dokumentation inget som verifierar att någon granskning har skett. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte informerat sig om huruvida bolaget hade fastprisavtal eller uppdrag på löpande räkning. A-son har uppgett att han inte har ”sett någon anledning till att ifrågasätta bolagets uppgifter”.

RN:s bedömning

Som framgått ovan har A-son hävdatt att han har granskat lagerposter men inte angett hur eller verifierat sina uppgifter. I andra fall har han hävdatt att han har förlitat sig på respektive företagsledning. RN konstaterar att A-son inte i något av ovan nämnda fall har visat eller ens gjort sannolikt att han skulle ha utfört någon godtagbar granskning av posten varulager. A-son har genom sina underlåtelse allvarligt åsidosatt god revisionsssed.

5 Aktiebolag med negativt eget kapital

5.1 Fiskbolaget

A-son har av RN förelagts att till RN sända in sin revisionsdokumentation för fiskbolaget avseende räkenskapsåren 2004 och 2005. Till RN har dock inkommit dokumentation endast för år 2004. För år 2005 har till RN inkommit endast årsredovisning och revisionsberättelse. A-son

har i svar till RN uppgett följande: "För 2005 kan jag inte hitta några anteckningar men jag besökte bolaget under hösten."

5.1.1 Räkenskapsåret 2004

Fiskbolagets eget kapital uppgick till minus 1,4 mnkr per den 31 december 2004. A-son har i sin revisionsberättelse, daterad den 30 juni 2005 lämnat följande information:

"Som framgår av årsredovisningen är aktiekapitalet förbrukat. Bolaget är därför likvidationspliktigt enligt ABL 13 kap. 2 § och åtgärder bör vidtas i enlighet därmed.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen med undantag av att nedan angivna förhållande ej omnämns.

Twist föreligger med hyresvärden beträffande en skuld som i balansräkningen upptagits till 904 769 kr.

På grund av osäkerheten beträffande värderingen av denna skuld kan jag varken till- eller avstyrka att resultat- och balansräkningen fastställs och att förlusten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen."

A-son har av RN ombetts att tillställa RN kopior av de två senaste kontrollbalansräkningar som har upprättats i fiskbolaget och A-sons revisorsyttranden över dessa kontrollbalansräkningar. Om kontrollbalansräkningar inte har upprättats i fiskbolaget har A-son anmodats att förklara varför han inte har anmärkt på detta i sin revisionsberättelse för år 2004. A-son har anfört att han inte tänkte på att anmärka på detta men att det inte hade haft någon praktisk betydelse eftersom det inte fanns några tillgångar att skriva upp till marknadsvärdet.

Goodwill har tagits upp till 2 340 000 kr (55 procent av balansomslutningen) per balansdagen den 31 december 2004. A-son har antecknat följande beträffande denna post: "Bör nedskrivas helt enligt mail från [VD] 16 maj 2005."¹ Trots detta har A-son godtagit att posten redovisades med 2 340 000 kr i fiskbolagets balansräkning för år 2004.

Vidare har fiskbolaget i årsredovisningen för år 2004 tagit upp 1 772 702 kr (42 procent av balansomslutningen) som fordran på samarbetande bolag. Av A-sons dokumentation framgår att fordran avsåg ett fiskförädlingsbolag som ingick i samma koncern som fiskbolaget. A-son var vald revisor också i fiskförädlingsbolaget. I årsredovisningen för detta senare bolag har samma belopp redovisats som skulder till samarbetande bolag. Fiskförädlingsbolagets eget kapital uppgick till minus 954 937 kr per den 31 december 2004. Av A-sons dokumentation för fiskbolaget för år 2004 kan inte utläsas att han har reflekterat över huruvida fiskbolagets fordran på fiskförädlingsbolaget kunde tas upp till sitt nominella belopp.

5.1.2 Räkenskapsåret 2005

Årsredovisningen för fiskbolaget för år 2005 är daterad och undertecknad den 20 maj 2006. Av förvaltningsberättelsen framgår att bolaget försattes i konkurs i januari 2006. A-son har den 30 maj 2006 avgett en revisionsberättelse med följande utformning:

"Jag har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens förvaltning i [fiskbolaget] för räkenskapsåret 2005-01-01–2005-12-31. Det är styrelsen som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt ansvar är att uttala mig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min revision.

¹ Som framgått ovan är A-sons revisionsberättelse för år 2004 daterad den 30 juni 2005.

Bolaget gick i konkurs den 16 januari 2006. På grund av detta har någon normal revision inte kunnat utföras.

Därför kan jag varken till- eller avstyrka att resultat- och balansräkningen fastställs och att förlusten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

Jag tillstyrker att styrelsens ledamot beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret.”

Som framgått ovan försattes bolaget i konkurs i januari 2006. Mot bakgrund härav har RN frågat A-son vilken bedömning han gjorde av möjligheten att i denna situation avge en revisionsberättelse den 30 maj 2006 för en årsredovisning daterad den 20 maj 2006. A-son har uppgett att han inte gjorde någon bedömning. Han har anfört att bolagets styrelseledamot tillika ägare önskade att årsredovisningen skulle skickas till Bolagsverket. A-son utfärdade sin ”korta revisionsberättelse för att villfara hans önskan”. A-son har tillagt att han tyckte att det inte spelade någon som helst roll då företaget ändå var i konkurs.

5.2 Fiskförädlingsbolaget

A-son har av RN förelagts att till RN sända in revisionsdokumentation avseende sin revision av fiskförädlingsbolaget för räkenskapsåret 2005. A-son har i svar till RN uppgett följande: ”Jag besökte företaget under hösten 2005. Kan inte hitta några anteckningar.”

Årsredovisningen för fiskförädlingsbolaget för år 2005 är daterad den 20 maj 2006. Av förvaltningsberättelsen framgår att även detta bolag försattes i konkurs i januari 2006. A-son har, den 30 maj 2006, också för detta bolag avgett en revisionsberättelse med samma utformning som den som ovan återgetts beträffande fiskbolaget. A-sons kommentar till RN är följande: ”Varför gräva i detta. Bolaget har gått i konkurs.”

5.3 Miljöbolaget och måleribolaget

Miljöbolagets eget kapital uppgick till minus 226 211 kr per den 31 december 2004 och till minus 171 900 kr per den 31 december 2005. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2004, daterad den 1 april 2005, lämnat följande information:

”Som framgår av årsredovisningen är aktiekapitalet förbrukat. Bolaget är därför likvidationspliktigt enligt ABL 13 kap. 2 § och åtgärder bör vidtas i enlighet därmed.”

I revisionsberättelsen för år 2005, daterad den 6 april 2006, informeras om följande:

”Som framgår av årsredovisningen är aktiekapitalet förbrukat. Bolaget är därför likvidationspliktigt enligt ABL 25 kap. 19 § och åtgärder bör vidtas i enlighet därmed.”

Måleribolagets eget kapital uppgick till minus 557 307 kr per den 30 juni 2004 och till minus 292 199 kr per den 30 juni 2005. A-son har i sina revisionsberättelser för åren 2003/04 och 2004/05 daterade den 15 december 2004 respektive den 15 december 2005 lämnat följande information:

”Som framgår av årsredovisningen är aktiekapitalet förbrukat. Bolaget är därför likvidationspliktigt enligt ABL 13 kap. 2 §.”

A-son har av RN ombetts att tillställa RN kopior av de två senaste kontrollbalansräkningar som har upprättats i miljöbolaget och i måleribolaget samt A-sons revisorsyttranden över dessa

kontrollbalansräkningar. Om kontrollbalansräkningar inte har upprättats i de två bolagen har A-son anmodats att förklara varför han inte har anmärkt på detta i sina revisionsberättelser. A-son har anfört att han inte tänkte på att anmärka på detta i sina revisionsberättelser men att det inte hade haft någon praktisk betydelse eftersom det inte i något av bolagen fanns några tillgångar att skriva upp till marknadsvärdet. Han har för båda bolagen tillagt att såväl styrelsen som banken var medvetna om att bolagen drevs vidare med personligt betalningsansvar.

5.4 RN:s bedömning

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionssed kräver, dels granska bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (förvaltningsrevision). Revisorn skall, inom ramen för förvaltningsrevisionen, särskilt i revisionsberättelsen anmärka bl.a. på om han eller hon vid granskningen har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen (2005:551).² Dessa regler innebär att revisorn är skyldig att lämna anmärkning i revisionsberättelsen bl.a. om han eller hon finner att en styrelseledamot inte har följt aktiebolagslagens likvidationsregler. Denna skyldighet åvilar revisorn varje år som styrelsen har brutit mot nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen. Att i en revisionsberättelse endast hänvisa till aktiebolagslagens likvidationsregler är inte detsamma som att anmärka på att dessa regler inte har följts. A-son skulle därför i sina revisionsberättelser för räkenskapsåret 2004 i **fiskbolaget** och **fiskförädlingsbolaget**, för räkenskapsåren 2004 och 2005 i **miljöbolaget** samt för räkenskapsåren 2003/04 och 2004/05 i **måleribolaget** ha anmärkt på att respektive styrelse inte hade upprättat kontrollbalansräkningar och låtit revisorn granska dessa. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Vad gäller **fiskbolaget** har A-son inte visat eller ens gjort troligt att han har haft grund för att godta de i årsredovisningen för år 2004 upptagna värdena av en goodwillpost om 2,3 mnkr och fordran på samarbetande bolag om 1,8 mnkr. Dessa poster utgjorde tillsammans 97 procent av fiskbolagets i årsredovisningen upptagna tillgångar. Genom att utan tillräcklig grund godta dessa två poster har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Såväl **fiskbolaget** som **fiskförädlingsbolaget** försattes i konkurs i januari 2006. A-son har därefter avgett revisionsberättelse för de två bolagen avseende räkenskapsåret 2005. Av de uppgifter A-son har lämnat framgår endast att han besökte bolagen någon gång under hösten 2005 men att han för övrigt inte har några anteckningar avseende revisionen. Vidare framgår att syftet med avgivandet av revisionsberättelsen i fiskbolaget för år 2005 var att villfara ägarens önskan att kunna skicka en revisionsberättelse till Bolagsverket.

RN konstaterar inledningsvis att det i och för sig har varit möjligt för A-son att avge revisionsberättelser för de två bolagen avseende räkenskapsåret 2005. En förutsättning för detta är dock att han genomfört en granskning enligt god revisionssed. Beträffande de två bolagen framgår varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden att han har vidtagit någon annan revisionsåtgärd än att besöka bolagen under hösten 2005. Med hänsyn härtill konstaterar RN att A-son har saknat grund för att avge de aktuella revisionsberättelserna. RN vill i samband härmed framhålla att den lagstadgade revisionens syfte förfelas om en kvalificerad revisor underlåter att utföra någon egentlig revision men ändå avger en revisionsberättelse i vilken han intygar att han genomfört en revision samt uttalar sig om bolagets redovisning och förvaltning. Det faktum att det av revisionsberättelserna framgår att han inte kunnat utföra någon normal revision

² Se 9 kap. 3 och 33 §§ aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser fanns i 10 kap. 3 och 30 §§ i 1975 års aktiebolagslag.

påverkar inte denna bedömning. Genom att avge de aktuella revisionsberättelserna har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionsssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har framkommit att A-son har brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. A-sons dokumentation är genomgående mycket bristfällig och saknas helt beträffande två av de här aktuella bolagen. RN konstaterar 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 sju av RN granskade revisionsuppdragen har utfört någon godtagbar revision.

RN finner att A-sons 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 15 juni 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-son brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet, att hans revisionsdokumentation var bristfällig och att han, i de av RN granskade uppdragen, inte hade utfört ett godtagbart revisionsarbete. De brister RN kunnat konstatera i nu aktuellt ärende är av samma slag men än mer allvarliga än i tidigare ärende. 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.