

D 45/07

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 genomförda revisioner i fyra aktiebolag i vilka A-son är vald revisor. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i två av dessa bolag, nämligen i golfbolaget (räkenskapsåret den 1 maj 2005–30 april 2006) och livsmedelsbolaget (räkenskapsåret 2005). RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son när SUT-ärendet initierades, i november 2006, 335 aktiva revisionsuppdrag. Han utövar sin revisionsverksamhet i Y AB (revisionsbyrå). A-son är ensam ägare till och ställföreträdare för revisionsbyrån. Utöver A-son är ytterligare två personer verksamma i revisionsbyrån.

2 A-sons revisionsbyrå

För räkenskapsåret den 1 maj 2003–30 april 2004 är årsredovisningen för A-sons revisionsbyrå daterad den 27 december 2004 och revisionsberättelsen den 10 februari 2005. Dokumenten inkom till Bolagsverket den 14 februari 2005. Revisorn har i revisionsberättelsen anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats inom föreskriven tid. För räkenskapsåret den 1 maj 2004–30 april 2005 är årsredovisningen daterad den 25 oktober 2005 och revisionsberättelsen den 28 december 2005. Dokumenten inkom till Bolagsverket den 25 januari 2006. I revisionsberättelsen anges bl.a. att revisionen inte hade kunnat fullföljas inom föreskriven tid på grund av för sent erhållet material för granskning. För räkenskapsåret den 1 maj 2005–31 augusti 2006 är årsredovisningen daterad den 25 februari 2007 och revisionsberättelsen den 28 mars 2007. Dokumenten inkom till Bolagsverket den 30 mars 2007. Revisorn har i revisionsberättelsen anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats inom föreskriven tid.

RN:s bedömning

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) skall aktieägarna – inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår – hålla en ordinarie bolagsstämma (årsstämma) vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen.¹ Enligt 8 kap. 2 §

¹ Före den 1 januari 2006 fanns motsvarande bestämmelser i 9 kap. 7 § i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385).

årsredovisningslagen (1995:1554) skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. Revisionsberättelsen skall enligt 9 kap 28 § aktiebolagslagen lämnas till styrelsen senast tre veckor före årsstämman.² Reglerna innebär enligt RN:s mening att årsredovisningen skall vara upprättad och överlämnad till bolagets revisor i sådan tid att revisorn kan avsluta sin revision och stämma hållas inom den i aktiebolagslagen uppställda sexmånadersfristen.

RN:s utredning visar att revisionsbyråns årsredovisning för räkenskapsåret 2003/04 har avgetts efter utgången av sexmånadersfristen och därmed för sent. Vad gäller de två övriga räkenskapsåren konstaterar RN att årsredovisningarna har upprättats senare än sex veckor före sista dag för årsstämma. Revisionsbyråns revisor har för bägge dessa år avgett revisionsberättelserna efter utgången av sexmånadersfristen och med anmärkningar om att han erhållit material för granskning för sent respektive att årsredovisningen inte har upprättats inom föreskriven tid. RN konstaterar därför att årsredovisningarna är för sent upprättade även avseende dessa två räkenskapsår.

För att en revisor skall vara lämplig att utöva revisionsverksamhet krävs att han åtnjuter förtroende från såväl uppdragsgivare som det allmänna. För att detta förtroende inte skall rubbas har revisorn en skyldighet att i sin verksamhet som revisor och som ställföreträdare för revisionsföretag följa gällande regler och bestämmelser. Av god revisorssed följer vidare att en revisor skall bedriva sin verksamhet i ordnade former och att han skall eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Det kan inte accepteras att ett bolag som ägs av en revisor under lång tid underlåter att i rätt tid upprätta årsredovisningar. I ärendet har framkommit att A-son, som företrädare för Y AB, under de tre senaste räkenskapsåren har underlåtit att tillse att bolaget inom lagstadgad tid upprättade årsredovisningar.³ RN finner att A-son genom sitt handlande på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för revisionsföretag.

3 Oberoende

A-son har informerat om att anställda på hans revisionsbyrå ”biträtt i grundbokföringen” åt fem av hans revisionsklienter. Han har av RN ombetts att för var och en av dessa klienter beskriva hur materialet ser ut när det inkommer till revisionsbyrån, dvs. om det är attesterat, konterat eller på annat sätt klassificerat. A-son har uppgett att det material som inkommer till byrån utgörs av in- och utbetalningsallegat från bank, utställda kundfakturor, mottagna leverantörsfakturor samt lönelistor. Anställda på revisionsbyrån konterar materialet enligt standardbaskontoplan. När kontering skett godkänner klienten konteringen genom att samtliga verifikationer attesteras.

RN:s bedömning

Av 9 kap. 17 § aktiebolagslagen följer att den inte kan vara revisor som är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföringen. A-son har genom att vara vald revisor i fem bolag vars grundbokföring handhas av anställda i hans revisionsbyrå brutit mot denna jävsbestämmelse i aktiebolagslagen. Det förhållandet att konteringarna sker enligt en baskontoplan föranleder inte någon annan bedömning.

² Före den 1 januari 2006 fanns motsvarande bestämmelser i 10 kap. 27 § i 1975 års aktiebolagslag.

³ Enligt bolagsstämmoprotokoll är A-son ende ägare och styrelseledamot i revisionsbyrån.

4 Vald revisor i redovisningsbyrå

A-son har uppgett att han är vald revisor i en redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt 29 av hans revisionsklienter. Detta antal utgör ca nio procent av A-sons totala antal revisionsklienter. Omsättningen från dessa klienter uppgår till åtta procent av revisionsbyråns totala omsättning. A-son har i sitt första yttrande till RN hänvisat till följande information som lämnats till en kvalitetskontrollant: ”För att jäv inte skall uppstå har [GW] vidtalats och avsikten är att han skall granska A-sons arbete och dokumentation.” A-son har av RN ombetts att närmare beskriva hur detta samarbete hanterats. RN har dessutom begärt kopior av dokument som visar GW:s granskningar av det aktuella revisionsuppdraget. A-son har uppgett att allt inkommet material har överlämnats till den revisionsbyrå i vilken GW är verksam och att GW ansvarar för revisionen i form av planering och genomförande. När GW:s arbete är slutfört avrapporterar han sina iakttagelser till A-son som upprättar eventuella rapporter och undertecknar revisionsberättelsen. A-son har till RN översänt revisionsdokumentation avseende den senaste granskningen av redovisningsbyrån (räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006). Av dokumentationen framgår att det praktiska revisionsarbetet har utförts av GW och att A-son har signerat s.k. försättsblad. A-son har hävdat att ”vidtagna åtgärder gör att det saknas omständigheter som utgör hot eller jäv”. A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet uppgett att det förfarandet att GW har utfört granskningen är en rutin som upprättats inom det nätverk av revisorer som han tillhör, för att lösa oberoendefrågan. A-son har tillagt att han numera inte är vald revisor i någon redovisningsbyrå som handhar redovisningen åt hans revisionsklienter.

RN:s bedömning

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 revisorns opartiskhet och självständighet.⁴ RN konstaterar att det har förelegat ett oberoendehot genom att A-son har varit vald revisor i en redovisningsbyrå som handhaft redovisningen åt flera av hans revisionsklienter. Som framgått ovan har A-son försökt att balansera hotet genom att låta en annan revisor utföra det praktiska revisionsarbetet avseende den aktuella redovisningsbyrån.

RN konstaterar att arbetsfördelningen innebär att GW har varit revisorsassistent till A-son. Arbetsfördelningen innebär däremot inte att någon s.k. second opinion har förekommit. Den omständigheten att en revisor, för att balansera ett hot mot hans eller hennes opartiskhet eller självständighet, överläter det praktiska revisionsarbetet till en revisorsassistent utgör inte en sådan omständighet som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta A-sons opartiskhet eller självständighet. Det har inte heller i övrigt framkommit något som tyder på att det har förelegat sådana särskilda omständigheter eller att A-son har vidtagit sådana åtgärder som medför att det inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Genom att samtidigt inneha revisionsuppdrag i en redovisningsbyrå och i denna byrås klientbolag har A-son brutit mot revisorslagen regler om opartiskhet och självständighet. Att A-son numera har avsagt sig uppdraget i redovisningsbyrån innebär inte att han kan undgå kritik.

5 RN:s granskning av revisionsuppdrag

⁴ Se bl.a. RN:s beslut 2007-02-08 (dnr 2006-1556) och RN:s beslut 2005-12-08 (dnr 2005-1459). Det senare beslutet är benämnt D 52/05 i RN:s praxissamling.

5.1 Urvalet av revisionsuppdrag för granskning

A-son har i yttranden till RN hävdade att de uppdrag som valts av RN inte utgör normalkunder hos hans revisionsbyrå utan har övertagits från en annan revisor med vilken A-son samarbetade. Då den andre revisorn valde att inte förnya sin auktorisation såg sig A-son tvungen att överta revisionsansvaret för dennes kunder. Vidare har A-son anfört att det fanns brister i den dokumentation som den andre revisorn överlämnade på övertagna uppdrag och att detta successivt håller på att åtgärdas. Han har också hävdade att RN:s granskning skedde vid en tidpunkt när effekterna av hans åtgärder inte till fullo hade gett önskat resultat.

A-son har i sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet tillagt att de av RN granskade uppdragen innehåller varulager, att detta är ett "svårt granskningsområde" och att RN:s urval inte representerar samtliga hans revisionsuppdrag. A-son har vidare uppgett att han numera inte har uppdrag där varulager förekommer. Han har slutligen anfört att han önskar att RN "tillser att urvalet bättre representerar [hans] samtliga uppdrag".

RN:s bedömning

En revisor skall enligt god revisionssed planera sitt revisionsarbete och utföra detta omsorgsfullt. Vidare har en revisor skyldighet att dokumentera sina uppdrag i revisionsverksamheten. Dessa grundläggande krav gäller samtliga revisionsklienter och samtliga räkenskapsår. Att en tidigare revisor haft brister i sin verksamhet på vissa uppdrag utgör inget godtagbart skäl till att bristerna kvarstår hos den nytillträdande revisorn. Vidare ankommer det på en kvalificerad revisor att inte åta sig fler uppdrag än vad som kan klaras av med hög kvalitet i revisionsarbetet.

Vad därefter gäller A-sons synpunkter på RN:s urval av revisionsuppdrag bör följande framhållas. RN försöker vid sitt val av uppdrag att finna bolag som av olika skäl är svåra att revidera, exempelvis bolag som har betydande varulager eller omfattande kontanthantering. En kvalificerad revisor skall kunna hantera inte endast "enkla" uppdrag utan även uppdrag med svårare granskningar och överväganden. Det saknas därför skäl att tillgodose A-sons önskemål om ett annat urval. Det kan tilläggas att FAR SRS i sina riktlinjer till kvalitetskontrollanter har angett att kontrollanternas urval av uppdrag att granska skall ske bl.a. utifrån riskbedömningar och bedömningar av revisionernas svårighetsgrad.

5.2 Golfbolaget

Varulager har redovisats med 4,6 mnkr (90 procent av balansomslutningen). På ett arbetsprogram har antecknats att A-son var närvarande vid en inventering som uppges ha genomförts när revisionsberättelsen undertecknades den 18 oktober 2006. I det material som tillställts RN finns dock inga handlingar som verifierar att någon granskning har skett vare sig vid denna tidpunkt eller vid något annat tillfälle. Den enda dokumentationen utgörs av ett lagerintyg per den 30 april 2006 och lagerlistor per samma tidpunkt, utan några anteckningar. A-son har av RN ombetts att kommentera detta och att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde per balansdagen den 30 april 2006.

A-son har uppgett att bolaget till inventeringen den 18 oktober 2006 hade tagit fram inventeringslistor "där noteringar om inventerat antal skedde". A-son säger sig ha närvarit vid inventeringen "när räkning och noteringar skedde av saldot" och har hävdade att han då bedömde att inventeringen skedde på ett godtagbart sätt. När han senare tog kontakt med klienten för att få

kopior av inventeringslistorna hade dessa kastats efter det att antalet hade registrerats i lagerredovisningen. A-son har tillagt att bolaget har ett lagersystem som är integrerat med försäljnings- och inköpsredovisningen. Han har anfört att han bedömer att lagerredovisningen fungerar bra "varför det är förenligt med svensk revisionsstandard att inventera vid annan tidpunkt än per bokslutsdagen".

RN:s bedömning

Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och i 2-5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade 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. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

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 har 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 har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning bör bl.a. beaktas hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN har, med hänsyn till de uppgifter som A-son har lämnat till RN, inte funnit skäl att ifrågasätta att kontroller av lagret har utförts på det sätt som han har beskrivit. Däremot konstaterar RN att A-sons dokumentation över granskning av posten varulager i golfbolaget, som utgjorde bolagets enda egentliga tillgång, inte uppfyller de krav som ställs i revisorslagen och i RN:s föreskrifter. A-son har härmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5.3 Livsmedelsbolaget

Livsmedelsbolaget bedriver butiksförsäljning av livsmedel till privatpersoner. Bolagets eget kapital uppgick till minus 198 000 kr per den 31 december 2004 och till minus 184 000 kr per den 31 december 2005. I årsredovisningen för år 2005 finns ingen kommentar till det negativa egna kapitalet eller någon information om någon kontrollbalansräkning hade upprättats. A-son har den 15 juni 2006 avgett en revisionsberättelse utan avvikelser från standardutformningen. A-sons enda notering avseende eget kapital finns på ett arbetsprogram benämnt Förvaltning och är följande: "neg. eget kapital – 284 043 kr, – dock finns möjlighet till aktieägartillskott."

I A-sons dokumentation saknas rutinbeskrivningar. A-son har av RN ombetts att tillställa RN eventuella rutinbeskrivningar, att uppge om registrering sker i kassaregister och att uppge när han senast (vid revisionsberättelsens avgivande den 15 juni 2006) hade granskat bolagets kassarutin samt bifoga dokumentation från eventuell granskning. På ett arbetsprogram avseende resultatposter har antecknats att risken för svarthandel var låg eftersom bolaget hade "Z-inredning". Livsmedelsbolaget hade år 2005 en omsättning om 12 mnkr vilket ger en omsättning om ca 35 000 kr per dag. Det kan noteras att bolaget per balansdagen den 31 december 2005 inte redovisade något kassasaldo och att saldot på bankkontot uppgick till ca 6 500 kr. Enligt A-sons anteckningar hade bolaget inte någon checkräkningskredit. Av anteckningarna framgår

vidare att kassasaldot varit negativt vid fem tillfällen under år 2005 och som lägst haft ett saldo om minus 527 000 kr. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte gjort några överväganden vare sig med anledning av avsaknaden av kassasaldo per balansdagen eller på grund av förekomsten av bokförda negativa kassasaldon.

Livsmedelsbolagets försäljning skedde till 6, 12 respektive 25 procents mervärdesskatt. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har ingen granskning skett av om korrekta procentsatser för redovisning av mervärdesskatt hade använts vid bolagets försäljningar. Såvitt framgår av utdrag ur huvudboken hade bolaget endast ett enda konto för inköp av materiel och varor.

Posten varulager hade tagits upp till 2,1 mnkr (83 procent av balansomslutningen). På ett arbetsprogram har antecknats att ingen inventering hade gjorts tidigare räkenskapsår men att en ny ägare hade inventerat per balansdagen den 31 december 2005. Såvitt framgår av dokumentationen har A-sons enda revisionsåtgärd varit en bruttovinstanalys. A-son har i sin revisionsberättelse för år 2004 uppgett att varulagret inte hade inventerats per balansdagen utan att en uppskattning av lagret baserades på inventering vid annan tidpunkt. Han ansåg sig på grund härav inte kunna uttala sig om årsredovisningen hade upprättats enligt årsredovisningslagen. A-son varken tillstyrkte eller avstyrkte att bolagsstämman fastställde resultat- och balansräkningar och förslag till vinstdisposition för år 2004. A-son har av RN ombetts att förklara varför bruttovinstanalys kunde tillämpas på lagret när såväl den ingående som den utgående balansen var okänd eller i vart fall inte granskad, att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets existens och värde samt att förklara varför han ansåg sig ha bättre grund för att godta lagrets redovisade värde per balansdagen den 31 december 2005.

A-son har anfört följande.

Det har rätt delade meningar om negativt eget kapital skall kommenteras i revisionsberättelsen eller inte. Vad avser livsmedelsbolaget framgår det klart av balansräkningen att eget kapital var negativt och konsekvensen av detta är att en kontrollbalansräkning skall upprättas. Något sådan handling hade dock inte upprättats av bolaget. Enligt A-son är hans uppfattning idag att detta skall kommenteras i revisionsberättelsen. Vad beträffar anteckningen om ett eventuellt aktieägartillskott har A-son anfört att bolagets aktieägare hade en fordran (1,14 mnkr enligt en balansrapport) på bolaget och att de inte avsåg att kräva återbetalning av denna. De skulle därför kunna göra ett aktieägartillskott för att upphäva kontrollbalanssituationen. Detta är en omständighet som han idag säger sig kommentera i revisionsberättelsen. Vid tiden för undertecknandet av revisionsberättelsen uppfattade han dock att det fanns olika uppfattningar i denna fråga.

Vad därefter gäller bolagets kontanthantering har A-son uppgett att registrering skedde i kassaregister men att några egentliga rutiner inte fanns. Bedömningen har enligt A-son skett via jämförelse med tidigare år och genom analys av bruttovinstmarginal. Vad gäller anteckningen om den reducerade risken för svarthandel har A-son uppgett att den nye ägaren hade anslutit sig till kedjan Z och att A-son hade uppfattat att denna kedja är måna om kvalitén på de butiker som de ansluter. A-son har inte visat vilken grund han hade för denna slutsats.

RN:s iakttagelser om negativa kassasaldon och försäljning till olika momssatser har redovisats i RN:s promemoria i SUT-ärendet men har inte kommenterats av A-son.

Vad slutligen avser posten varulager har A-son anfört att hans tidigare erfarenhet av uppdraget var att någon inventering inte skedde per balansdagen. Vad gäller år 2005 fick han långt efter balansdagen kännedom om att inventering hade skett. På grund härav fick han ”granska utifrån att lagret var ett uppskattat värde och att det var upptaget i balansräkningen till ett rimligt värde”. Att han godkände lagervärdet år 2005 men inte år 2004 berodde enligt A-son på att förutsättningarna var olika vid de olika åren. Bolaget hade år 2005 en annan ägare med ett

annat affärskoncept. Från att ha varit en lågprisbutik med udda varor hade man anslutit sig till Z och ändrat till att vara en fullvarubutik. A-son har inte närmare redogjort för vilka omständigheter som skulle kunna innebära att denna ändrade inriktning medförde en större säkerhet beträffande lagrets existens och värde.

RN:s bedömning

En revisor skall vid sin revision av ett aktiebolag, i den omfattning som god revisionsbedömning 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. 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. A-son skulle därför i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2005 ha anmärkt på att styrelsen inte hade upprättat någon kontrollbalansräkning och låtit revisorn granska denna.

Som framgått ovan har A-son hävdatt att det har rått delade meningar om negativt eget kapital skall kommenteras i revisionsberättelsen eller inte. RN har dock i ett flertal beslut, långt innan A-son den 15 juni 2006 avgav revisionsberättelse för livsmedelsbolaget, uttalat att revisorn har denna skyldighet.⁵

Som framgått ovan har A-son anfört att bolagets ägare, vid anfordran, skulle kunna omvandla en fordran till ett aktieägartillskott. Enligt RN:s mening kan en sådan utfästelse inte tillmätas någon betydelse för bedömningen av om det registrerade aktiekapitalet var återställt i livsmedelsbolaget förrän kapitaltäckning faktiskt hade skett genom tillskottet.⁶

I ett bolag som har en betydande kontantförsäljning kräver god revisionsbedömning att revisorn granskar bolagets rutiner för hantering av likvida medel. En sådan kontroll måste anses vara särskilt angelägen i ett bolag som flera gånger under året hade redovisat negativa kassasaldon och kunde rimligen inte ersättas av endast en analys av bruttovinstmarginalen. RN konstaterar att A-son inte har visat och inte heller gjort troligt att han har utfört någon godtagbar granskning av livsmedelsbolagets rutiner för kontanthantering och registrering i kassaregister.

Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat framgår av bestämmelsens andra eller tredje stycke. Av andra stycket framgår att skatt skall tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av bl.a. livsmedel. Enligt tredje stycket är skattesatsen 6 procent för bl.a. böcker, tidningar och tidskrifter. RN konstaterar att det inte, vare sig av A-sons dokumentation eller av hans svar, framgår att han har informerat sig om eller granskat bolagets rutiner för att fördela försäljningen på de olika momssatserna och inte heller bedömt om livsmedelsbolagets försäljning utifrån de olika momssatserna var rimlig.

Posten varulager var den mest väsentliga tillgångsposten i livsmedelsbolaget. A-son har inte, vare sig genom dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor, visat eller gjort troligt att han har utfört någon godtagbar granskning av denna balanspost. Eftersom denna post var livsmedelsbolagets enda egentliga tillgång finner RN att A-son inte har haft tillräcklig grund för

⁵ Se bl.a. RN:s beslut 2004-04-29 (dnr 2004-314), 2004-09-09 (2004-140) och 2005-12-08 (dnr 2005-1172). Besluten är benämnda D 21/04, D 32/04 respektive D 51/05 i RN:s praxissamling.

⁶ Se NJA 1988 s. 620, jfr NJA 2005 s. 792. Se även Stefan Lindskog – Aktiebolagslagen 12:e och 13:e kap. Kapitalskydd och likvidation, andra uppl., 1995, s. 224 samt Stefan Lindskog – Om kapitaltillskott, JT 1992-93 s. 842 ff.

att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar eller förslaget till vinstdisposition. Han har därmed åsidosatt god revisions sed.

RN finner sammanfattningsvis att A-son, vid sin revision av livsmedelsbolaget, i flera avseenden och på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 RN:s sammanfattande bedömning

A-son har, som företrädare för sin revisionsbyrå, under flera år underlåtit att i rätt tid upprätta årsredovisningar för revisionsbyrån. Vidare har A-son brutit mot en jävsregel i aktiebolagslagen. I ärendet har även framkommit att A-son har brutit mot revisorslagens regler om opartiskhet och självständighet. I ett av de av RN granskade uppdragen är A-sons dokumentation mycket bristfällig angående granskningen av bolagets enda egentliga tillgång. I ett annat av de av RN granskade uppdragen har A-son underlåtit att anmärka på att kontrollbalansräkning inte hade upprättats. I detta uppdrag har A-son inte, vare sig genom dokumentation, sina svar på RN:s frågor eller genom sitt yttrande över RN:s promemoria i SUT-ärendet, gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision.

A-son har i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han skall därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son skall meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsnämnden. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattdirektören 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.