

LR: dom 2009-12-10, mål nr 10911-09

D 15/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har från den av myndigheten anlitate kvalitetskontrollanten mottagit en rapport efter i januari 2008 genomförd kvalitetskontroll. Av rapporten framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsbedömning. De iakttagelser som kontrollanten noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som rapporterats av kvalitetskontrollanten. RN:s utredning har omfattat en granskning av två av de tre revisionsuppdrag som har ingått i kvalitetskontrollen, nämligen utbildningsbolaget och elektronikbolaget båda med räkenskapsår 2006. Vidare har RN granskat ytterligare fyra av A-sons revisionsuppdrag, nämligen detaljhandelsbolaget, räkenskapsåret den 1 september 2005–31 augusti 2006, hotellmoderbolaget och hotelldotterbolaget, båda med räkenskapsår 2006 samt restaurangbolaget räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 56 aktiva revisionsuppdrag när disciplinärendet initierades i februari 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 A-sons dokumentation

Kvalitetskontrollanten har rapporterat att A-son saknar rutiner som säkerställer att prövning av hans opartiskhet och självständighet dokumenteras för alla revisionsuppdrag. Han saknar även rutiner för utvärdering av befintliga respektive nya kunder samt rutiner för egen kvalitetssäkring. I de revisionsuppdrag som har ingått i kvalitetskontrollen saknas dokumenterad prövning av A-sons opartiskhet och självständighet enligt analysmodellen. Dokumentationen är enligt kontrollanten bristfällig vad avser kunskapen om revisionsuppdragen, riskanalys, genomförd granskning och rapportering till kund. Vidare saknas granskningsprogram, koppling mellan revisionsbevis och relevanta räkenskapspåståenden samt sammanfattande slutsatser.

RN har vid genomgången av A-sons dokumentation noterat att han inte använder något datorstöd vid sina revisioner. RN har vidare konstaterat att A-sons dokumentation för respektive revisionsuppdrag består av bolagets årsredovisning, revisionsberättelse, huvudböcker, bokslutsbilagor samt hans egna blanketter för anteckning av iakttagelser gjorda vid löpande granskning samt vid granskningen av respektive bolags tillgångar och skulder. I dokumentationen saknas således planering, riskanalys, bedömning av väsentlighetstal samt granskningsprogram. Dokumentationen från utförd granskning av ett bolags resultaträkning består till stor del av markeringar med en bock vid olika poster i bolagets huvudbok. Av dokumentationen kan inte utläsas i vilken omfattning A-son har granskat för bolagen väsentliga rutiner eller om han har genomfört en godtagbar förvaltningsrevision. Vidare är hans sammanfattande bedömning svår att utläsa ur hans dokumentation. Vad avser ett revisionsuppdrag, hotelldotterbolaget, är hans noteringar från utförd granskning av

räkenskapsåret 2006 gjorda i en huvudbok utskriven den 10 januari 2008. Hans revisionsberättelse för detta bolag är daterad den 21 maj 2007.

A-son har anfört följande. Han har arbetat som revisor i 35 år, först som anställd i en revisionsbyrå i 20 år och sedan 15 år i en egen revisionsbyrå. Flertalet av hans kunder, bl.a. hans större kunder, är kvar sedan hans tid som anställd. Han har inte haft några andra relationer till sina kunder än rent yrkesmässiga. Han har inte heller haft anledning att inte behålla alla kunder. Nya kunder erhåller han så gott som uteslutande genom sina kontakter med redan befintliga kunder. Dessa förhållanden har han inte ansett sig behöva dokumentera. Vid den årliga slutrevisionen av alla sina revisionsuppdrag gör han en översiktlig ”genomgång av klienten för kontroll av klientens status.” Därtill går han igenom vad han har kommit fram till vid revisionen. Detta är hans rutin för kvalitetssäkring av ett revisionsuppdrag. Han har regelbunden kontakt med alla sina kunder varför hans kännedom om dem och deras verksamhet är mycket god. Genom sin mångåriga kontakt med flertalet av kunderna är villkoren för revisionsuppdragen definierade sedan länge. På motsvarande sätt utgör hans kunskap om kunderna och deras verksamhet underlag för hans riskanalys och tidplan. Hans granskning är avsedd att vara ganska heltäckande och täcker in risken för väsentliga fel. Granskningen genomförs genom stickprovsmässiga urval. A-son anser vidare att planeringen är dokumenterad då den grundas på tidigare års granskning och erfarenheter. Granskning av resultaträkningen sker genom en stickprovsmässig genomgång av rörelsens intäkter och kostnader. Revisionsbevis införskaffas för i princip samtliga balansposter. Han har haft som rutin att i första hand endast göra noteringar om sådant som han anser vara avvikande eller på annat sätt noterbart, inte om sådant som är enligt gängse standard. Han gör således framför allt anteckningar vid negativa konstateranden, medan positiva konstateranden i allmänhet inte föranleder några anteckningar. A-son anser att hans granskning av löpande bokföring och bokslut är acceptabel och tillräckligt dokumenterad i form av anteckningar och revisionsbevis. Vad avser dokumentationen för hotelldotterbolaget har anteckningarna i huvudboken gjorts i efterhand, grundade på hans granskning den 2 respektive den 9 juli 2007. Han har avlämnat revisionsberättelsen den 9 juli 2007 i samband med slutrevisionen. Han använder inte något skriftligt granskningsprogram vid granskning av ett bolags årsredovisning utan genomför granskningen med de kunskaper och erfarenheter som han förvärvat genom många års arbete som revisor. A-son anser sammanfattningsvis att han i grunden uppfyller kraven på god revisorssed och god revisionssed i sitt arbete, men att hans dokumentation kan bli bättre.

RN gör följande bedömning.

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 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Vidare ska dokumentationen innehålla uppgifter om revisorns prövning av sin opartiskhet och självständighet enligt 21 § revisorslagen. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den omöjliggör en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts senast när revisionsberättelsen avges.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för samtliga här aktuella revisionsuppdrag är bristfällig vad avser planering, riskanalys, noteringar om genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Viss dokumentation har även kompletterats sex månader efter utförd granskning, i nära anslutning till kvalitetskontrollen i januari 2008. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

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 beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

A-sons beskrivningar av utfört arbete består i huvudsak av uppgifter om översiktlig granskning och hans förklaringar till varför, enligt hans uppfattning, granskning i någon omfattning inte behövde göras. RN finner att A-sons uppgifter är så allmänt hållna att de inte kan läggas till grund för RN:s bedömning av hans revisionsarbete.

Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

3 A-sons oberoende

Av utbildningsbolagets styrelseprotokoll framgår att A-son under en tjänstemans föräldraledighet har varit närvarande vid bolagets styrelsemöten och inför styrelsen redogjort för förslag till delårsbokslut, månadsrapporter och årsredovisning samt för investeringskalkyler och budget.

A-son har uppgett följande. Beträffande utförda konsultuppdrag för bolaget har han varit bolaget behjälplig vid upprättande av delårsbokslut, prognoser i anslutning härtill samt delårsrapporter vilka bl.a. redovisades på styrelsesammanträden. Därtill har även koncernens medarbetare erhållit assistans vid olika frågeställningar och problem t.ex. gällande löneredovisningen och investeringskalkyler etc. Han åtog sig uppdraget eftersom koncernledningen ansåg att det skulle vara mest ändamålsenligt under ekonomichefens föräldraledighet. Han ansåg inte att uppdraget innebar något jäv för honom utan att det innebar en förstärkning av hans revision med ytterligare kunskap om koncernens verksamheter.

RN gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i sin revisionsverksamhet pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer i vilka det råder en presumtion för att revisorn ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa typsituationer avser förhållandet att revisorn, eller någon annan i den revisionsgrupp där han eller hon är verksam, vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet – s.k. fristående rådgivning – har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget – s.k. *självgranskningsshot*. Enligt första stycket 2, den s.k. *generalklausulen*, ska en revisor vidare avböja eller avsäga sig ett uppdrag om det föreligger något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Enligt 21 § andra stycket behöver revisorn dock 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.

Det är i ärendet utrett att A-son till utbildningsbolaget tillhandahållit rådgivning bl.a. rörande löneredovisning, bokslut och årsredovisning. Vidare är utrett att han regelmässigt var närvarande vid bolagets styrelsesammanträden. Vid dessa har han varit aktiv genom att redogöra för utfallet av sin rådgivning. Den av A-son lämnade rådgivningen har rört frågor som är av central betydelse för bolagets redovisning och därmed för det som ska vara föremål för hans revision. Detta innebär att A-son har gjort ställningstaganden vars riktighet han senare måste pröva som ett led i revisionen. Med hänsyn till dessa omständigheter finner RN att A-sons rådgivning haft en sådan inriktning och omfattning att den gav upphov till ett självgranskningshot enligt 21 § första stycket 1 b revisorslagen.

När det gäller A-sons närvaro vid bolagets styrelsesammanträden konstaterar RN följande. Det finns inte något hinder mot att en revisor är närvarande vid en revisionsklients styrelsemöten, exempelvis för att lämna information i någon särskild fråga eller i samband med att styrelsen behandlar frågor med direkt anknytning till revisionen. Bedömningen blir dock en annan om en revisor regelmässigt är närvarande vid styrelsemötena även när styrelsen behandlar frågor där revisionsuppdraget inte kräver hans eller hennes närvaro. Av betydelse för prövningen av A-sons opartiskhet och självständighet är härvid att han inom ramen för förvaltningsrevisionen ska göra en bedömning av de beslut som styrelsen har fattat och underlagen för dessa. Enligt RN:s mening har A-son genom sin närvaro vid styrelsemötena varit alltför nära associerad med styrelsens förvaltning av bolagets angelägenheter för att hans oberoende som revisor skulle kunna upprätthållas. Med hänsyn till det ovan anförda har A-sons deltagande vid styrelsens sammanträden utgjort en omständighet som kunde rubba förtroendet för hans opartiskhet eller självständighet enligt generalklausulen i 21 § första stycket 2 revisorslagen.

Sammantaget har A-sons agerande inneburit att ett självgranskningshot har förelegat och att det förelegat omständigheter som träffas av generalklausulen. Såvitt framgår av utredningen i ärendet har det inte förelegat några sådana särskilda omständigheter eller vidtagits några sådana åtgärder som medfört att det ändå inte har funnits anledning att ifrågasätta hans opartiskhet eller självständighet. Genom att trots detta kvarstå i revisionsuppdraget och avge revisionsberättelse för räkenskapsåret 2006 har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt god revisionssed.

4 A-sons revisionsarbete

4.1 Datering av revisionsberättelser

För tre av här aktuella revisionsuppdrag finns i A-sons dokumentation handlingar med granskningsnoteringar daterade efter det att A-son avgett sina revisionsberättelser. I detaljhandelsbolaget är revisionsberättelsen daterad den 28 februari 2007 medan en huvudbok med granskningsnoteringar är utskrivna den 19 mars 2007. I elektronikbolaget är revisionsberättelsen daterad den 27 juni 2007 medan vissa granskningsnoteringar är daterade den 4 och 5 juli 2007. Vidare är som framgått ovan revisionsberättelsen för hotelldotterbolaget daterad den 21 maj 2007 medan ett revisionsbevis inhämtats den 9 juli 2007.

A-son har uppgett att han alltid avlämnar sina revisionsberättelser först när han avslutat sin granskning. Om revisorspåteckningen i den av styrelsen påskrivna årsredovisningen redan är daterad, använder han sig av praktiska skäl av detta datum i sin revisionsberättelse. För detaljhandelsbolaget avlämnades revisionsberättelsen den 23 mars 2007, för elektronikbolaget den 13 juli 2007 och för hotelldotterbolaget den 9 juli 2007 i samband med slutrevisionerna i dessa bolag.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. RN konstaterar att A-son har utfört vissa kontroller efter den tidpunkt då han daterat sina revisionsberättelser. A-son har således daterat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet har avslutats. Han har härmed åsidosatt god revisionssed. RN vill härvid framhålla att den omständigheten att klienten daterat revisorspåteckningen i årsredovisningen i tiden före revisionsberättelsens avgivande under inga förutsättningar kan utgöra ett skäl för revisorn att datera sin revisionsberättelse före revisionens avslutande. Vad A-son har uppgett om att han inte har avlämnat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet avslutats innebär inte att han kan undgå kritik för dateringen av sina revisionsberättelser.

4.2 Kassarutin och kontanthantering

Detaljhandelsbolagets nettoomsättning redovisades för räkenskapsåret 2005/06 med 5 637 000 kr. Årets resultat uppgick till minus 533 000 kr och det egna kapitalet redovisades per balansdagen den 31 augusti 2006 med minus 713 000 kr. Av dokumentationen kan inte utläsas om någon granskning har utförts av bolagets viktiga rutiner såsom kassarutin och kontanthantering. Restaurangbolagets omsättning redovisades för räkenskapsåret 2006/07 med 4 546 000 kr. Bolaget redovisade ett resultat för räkenskapsåret med 35 000 kr och ett eget kapital per balansdagen den 30 april 2007 med minus 311 000 kr. Av uppgifter i bolagets huvudbok framgår vidare att dagskassorna bokförs med en verifikation en gång per vecka. Av dokumentationen kan inte utläsas om någon granskning har skett av bolagets kassarutin och kontanthantering. A-son har antecknat att kassaintyg saknas och att kassan varit negativ vid några tillfällen under året. Av dokumentationen kan inte heller utläsas hur han förvissat sig om att bolagets resultaträkning är korrekt.

A-son har anfört följande. Vid sin granskning av detaljhandelsbolagets kassarutin och kontanthantering har han gått igenom redovisningen och konstaterat att dagskassorna bokförs dagligen, att insättning på banken sker cirka en gång per vecka, att kassakontot är rimligt och att det aldrig varit negativt. Vidare är det i sammanhanget väsentligt att påpeka att bolaget hade ett negativt eget kapital per balansdagen om 713 000 kr och att räkenskapsårets resultat var minus 533 000 kr på en nettoomsättning om 5 637 000 kr. Verksamheten bedrivs av ägarna till bolaget. Dessa är personligt ansvariga för bolagets verksamhet eftersom de inte vidtagit de åtgärder som aktiebolagslagen föreskriver när bolagets kapital understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Beträffande granskningen av restaurangbolaget har han gått igenom vilken information bolagets kassaredovisningssystem lämnar. Information från systemet sammanställs varje dag och bokförs veckovis. Även här har han uppgett att det i sammanhanget är väsentligt att bolaget hade ett negativt eget kapital per balansdagen om 311 000 kr och att räkenskapsårets resultat var 35 000 kr på en nettoomsättning om 4 545 000 kr. Han ansåg att det inte fanns någon anledning att göra en mer omfattande granskning av bolagens kassarutin och kontanthantering eftersom han bedömde att han hade tillräckliga kunskaper för sin revision om hur kassa och kontanter hanterades i bolagen.

RN gör följande bedömning.

Både detaljhandelsbolaget och restaurangbolaget bedrev en verksamhet som innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av bolagen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagens kassarutin och kontanthantering. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har granskat dessa rutiner. A-son har genom sin underlåtenhet inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultaträkningar. Genom att ändå göra detta har åsidosatt god revisionssed. Vad A-son har uppgett om att han ansåg att han kunde avstå från att genomföra viss granskning bl.a. på grund av att bolagets egna kapital var förbrukat, kan under inga omständigheter utgöra skäl för att underlåta att utföra granskning.

4.3 Varulager

Elektronikbolagets varulager redovisades per balansdagen den 31 december 2006 med 4 630 000 kr (34 % av balansomslutningen). Av A-sons anteckningar framgår att bolagets personal hade inventerat lagret under mellandagarna. Av lagerlistor framgår bl.a. att färdigvarulagret är redovisat till 80 % av försäljningspriset och produkter i arbete till 65 % av försäljningspriset. Som underlag till granskning av detaljhandelsbolagets lager, redovisat med 960 000 kr (64 % av balansomslutningen), finns ett blad med uppgift om inventerat lagervärde enligt "inventeringsbok" och med en anteckning "Lagerbok? Genomgången!" Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son har utfört någon granskning för att verifiera lagrens existens och värde.

A-son har anfört att han har gjort en översiktlig granskning av elektronikbolagets datamässigt registrerade lager av komponenter genom att informera sig om när, av vem och på vilket sätt inventeringen gjorts. Han har även informerat sig om hur värderingen har gjorts, tagit del av varje sida av inventeringslistorna och gjort en jämförelse med föregående års motsvarande varulager. Vad avser bolagets färdigvarulager och produkter i arbete har han gått igenom värderingen med bolagets personal och också gjort en jämförelse med föregående års motsvarande varulager. Han har inte någon gång under de senaste räkenskapsåren varit närvarande vid inventeringen eftersom han anser att det inte skulle tillföra honom något väsentligt, utöver den information han redan erhållit om hur inventeringen genomförts, framför allt beroende på den stora mängd poster till mindre värde som varulagret innehåller. Hans anteckning om detaljhandelsbolagets lagerbok kvarstår sedan hans första genomgång av räkenskaperna då han endast hade tillgång till uppgift om lagrets totala värde. Vid slutrevisionen fick han tillgång till "inventeringsboken" som han gick igenom. Han har översiktligt granskat lagret genom en genomgång av varje sida och därigenom skaffat sig en uppfattning om hur inventeringen och värderingen gjorts. Han har också gjort en jämförelse med föregående års varulager. Han har inte heller varit närvarande vid någon inventering i detaljhandelsbolaget under senare år eftersom han anser att det inte skulle tillföra något väsentligt utöver den information han får vid granskningen av "inventeringsboken". Även i detta sammanhang har han funnit det viktigt att påpeka att bolagets egna kapital och resultat för året var negativt.

RN gör följande bedömning.

RN konstaterar att det varken av A-sons dokumentation eller yttrande går att utläsa vilka kontroller han gjort av lagrets existens i något av bolagen. Det går inte heller att utläsa om han gjort några kontroller av prissättningen av respektive lager. Han har därmed inte gjort sannolikt att han har haft grund för att godta av bolagen redovisade lagervärden. Posten varulager utgjorde en väsentlig tillgång för elektronikbolaget och detaljhandelsbolaget varför A-son inte heller haft

grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

4.4 Aktier i dotterbolag

Hotellmoderbolaget är moderbolag till hotelldotterbolaget och redovisar som enda tillgång aktier i dotterbolag med 7,1 mnkr. Uppgift om dotterbolagets egna kapital och resultat för räkenskapsåret saknas i noten i årsredovisningen. Bolaget har med stöd av 7 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte upprättat någon koncernredovisning.

A-son har anför följande. Den redovisningskonsult som upprättat årsredovisningen har vid några tillfällen muntligen påpekat att dotterbolagets egna kapital och resultat ska anges i årsredovisningen. A-son granskar moderbolaget och dotterbolaget vid samma tillfälle och ser dem som en enhet, vilket han utgår från att även andra intressenter gör. De saknade uppgifterna har inte föranlett någon vidare åtgärd från hans sida. Dotterbolaget förvärvades år 2002 och redovisade ett eget kapital per den 31 augusti 2001 om 545 000 kr. En större del av köpeskillingen avsåg därför goodwill. Värdet på aktierna grundades vid förvärvstillfället på ägarnas förväntningar om framtida avkastning på investeringen. Efter några arbetsamma år ser ägarna av koncernen ljusst på framtiden och man räknar med att de förväntade avkastningarna kommer att infrias under kommande år. Den 31 december 2006 redovisade dotterbolaget ett eget kapital om 750 000 kr. Goodwillpostens värde kan således enligt hans bedömning inte ha förändrats nämnvärt sedan förvärvet.

RN gör följande bedömning.

Av 5 kap. 8 § årsredovisningslagen följer att årsredovisningen ska innehålla uppgifter bl.a. om i koncernen ingående dotterföretags eget kapital samt resultat för senaste räkenskapsåret. A-son uppger att han vid några tillfällen har påpekat att dessa uppgifter saknades i bolagets årsredovisning. Eftersom rättelse inte vidtogs skulle A-son ha anmärkt på denna brist i sin revisionsberättelse. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

Av A-sons dokumentation och yttrande kan inte utläsas vilken bedömning han gjort av ett eventuellt nedskrivningsbehov av värdet på aktier i dotterbolag. Han har därmed inte gjort sannolikt att han har haft grund för att godta bolagets redovisade värde på aktier i dotterbolag. Aktierna i dotterbolaget var hotellmoderbolagets enda tillgång varför A-son inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

4.5 Källskatteavdrag

Hotelldotterbolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2006 övriga långfristiga skulder med 2 147 000 kr. Skulderna avser bl.a. "avräkning delägare" 718 000 kr och "Liselott" 1 200 000 kr. På konto 8400 Räntekostnader finns poster med texten "ränta LL" om ca 90 000 kr. Om bolaget innehållit källskatt på beloppet och lämnat kontrolluppgift framgår inte av dokumentationen.

A-son har anför följande. Av förbiseende har källskatt inte innehållits av bolaget på den ränta som har utgått. Kontrolluppgift inte heller lämnats. Han har muntligt påpekat vad som gäller och "personen ifråga var fullt medveten om det".

RN gör följande bedömning.

Av 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) följer att en revisor ska anmärka i sin revisionsberättelse om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483) eller i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1–2 §§ samma lag. Enligt 5 kap. 1 och 8 §§ skattebetalningslagen ska skatteavdrag göras från sådan ränta som lämnas i pengar och som kontrolluppgift ska lämnas för enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (2001:1227). Enligt 8 kap. 2 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter ska kontrolluppgift lämnas för fysiska personer av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta. Hotelldotterbolaget har inte innehållit källskatt på i bolaget kostnadsförd ränta till en fysisk person på av denne inlånade medel. Genom att inte anmärka på detta i revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning

I ärendet har RN kunnat konstatera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete och dokumentation. A-son har inte genom någon dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort sannolikt att han har utfört någon godtagbar revision av vare sig viktiga rutiner eller väsentliga resultat- och balansposter. Hans granskningar har i flera fall varit så bristfälliga att han saknat grund för att ta ställning till de reviderade bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att i dessa fall ändå tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningar har A-son på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han har vidare äventyrat sitt oberoende genom att lämna långtgående konsulttjänster i ett bolag. Vid flera tillfällen har han antedaterat sina revisionsberättelser. Han har inte anmärkt på brister i ett aktiebolags årsredovisning. Han har även underlåtit att anmärka på att källskatt inte innehållits vid utbetalning av ränta.

A-son har således i flera avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är sammantaget mycket allvarligt. RN finner dock att den disciplinära åtgärden kan stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som i detta ärende, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn (SUT).

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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. direktören Per Eskilsson, juris doktorn Adam Diamant samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.