

LR: dom 2010-02-05, mål nr 22912-09

D 38/09

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. RN har från den av myndigheten anlitate kontrollanten mottagit en rapport efter genomförd kvalitetskontroll av vilken det framgår att denne har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed och god revisionsmed. De iakttagelser som kontrollanten noterat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en egen kompletterande utredning av de brister som har rapporterats av kvalitetskontrollanten. RN:s utredning har omfattat en granskning av de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Dessa är **städbolaget** räkenskapsåret 1 september 2006–31 augusti 2007 och **snickeribolaget** räkenskapsåret 1 maj 2006–30 april 2007. Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, nämligen **byggbolaget** och **bageribolaget**, båda med räkenskapsåret 2007, samt **båtblaget** räkenskapsåret 1 september 2006–31 december 2007. För dessa fem bolag har RN tagit del av A-sons revisionsdokumentation. RN har även tagit del av årsredovisning och revisionsberättelse men inte dokumentation för ett bolag, **grossistbolaget**, räkenskapsåret 1 juli 2006–30 juni 2007. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria som A-son har yttrat sig över.

Enligt A-sons uppgift till kvalitetskontrollanten hade hon 62 revisionsuppdrag vid dennes besök hos henne i september 2008. Hon utövar sin revisionsverksamhet i X Revision (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

2 Omständigheter som har framkommit vid kontrollantens kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att A-son inte har någon rutin för prövning av oberoende och självständighet enligt analysmodellen som gör att hennes prövning går att bedöma i efterhand. Planeringsfasen av hennes arbete är bristfälligt dokumenterad och består av enstaka noteringar. Beträffande granskning av bokföring och bokslut saknas underliggande dokumentation. Ur A-sons arbetspapper kan inte utläsas hennes bedömning av risk, granskningens omfattning eller hennes slutsatser varför det är omöjligt att i efterhand bedöma hennes granskning. Revisionen består till huvudsaklig del i att fylla i uppgifter enligt de mallblanketter som följer IREV:s kursdokumentation "Effektiv revision".

Av kontrollantens dokumentation framgår att A-sons son har upprättat årsredovisningen för snickeribolaget.

A-son har i en skrivelse till kontrollanten anfört att hon som "ensamarbetande" bedömt att hon inte behöver en skriftlig rutin för prövning av sitt oberoende enligt analysmodellen då hon inte "tar nya uppdrag sedan 6-7 år tillbaka". Hon anser att det med den verksamhet hon bedriver är tillräckligt att hon har kännedom om analysmodellen. Att hennes planering består av ett fåtal noteringar, ofta bara med förkortningar, beror på att uppdragen är väl kända och att verksamheterna i flertalet fall inte förändras mellan åren. Beträffande hennes granskning av bokföring och årsredovisningar uppger hon att de flesta balansposterna har underliggande dokumentation. I hennes revisionsprogram är granskningsåtgärderna "förformulerade". Hennes signatur och noteringen "OK" eller "ja" ska tolkas som att hon har vidtagit den aktuella

granskningsåtgärden. A-son har uppgett att hennes son sammanställer årsredovisningen för snickeribolaget men att han inte är delaktig i den löpande redovisningen för klienten. Sammanfattningsvis har hon anfört att hon anser att kontrollantens omdömen av hennes revisionsarbete är ”väl hårda”.

A-son har också i yttranden till RN kommenterat uppgifterna i kontrollantens rapport och hans övriga anteckningar från kontrollen. Hon har därvid uppgett att hon prövar sitt oberoende men att hon inte alltid dokumenterar det. Hon har vidare hänvisat till en förteckning över vad som ingår i hennes dokumentation och som utgör underlag till hennes granskning av balansposterna i de av kontrollanten granskade revisionsuppdragen. Vad avser hennes dokumentation av planering, bedömning av risk, omfattning av utfört arbete samt slutsatser ska hon försöka dokumentera sitt arbete bättre. Hennes son har upprättat årsredovisningen för snickeribolaget. Några andra uppgifter har sonen inte utfört åt bolaget. Hon anser inte att det arbete som sonen har utfört medför att jäv har förekommit.

3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s genomgång

3.1 Jäv enligt aktiebolagslagen

Som framgår ovan har A-son uppgett att hennes son har upprättat årsredovisningen för snickeribolaget men att hon inte anser att något jäv föreligger.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Detsamma gäller enligt första stycket 5 även för den som är släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i första stycket 2. Detta innebär att varken revisorn själv eller dennes barn kan ta någon självständig befattning med den löpande bokföringen eller upprättandet av årsredovisning utan att revisorn därigenom blir jävig.¹ A-sons son har biträtt en av hennes revisionsklienter med att upprätta årsredovisning. Genom att trots detta kvarstå som revisor i uppdraget och avge revisionsberättelse har A-son agerat i strid med aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

3.2 A-sons dokumentation

A-sons dokumentation består av bolagens årsredovisningar, revisionsberättelser, bokslutsbilagor och annan bokslutsdokumentation. Hon har även använt ett manuellt revisionsprogram. Av programmets granskningsplan framgår att dokumenten framtagits för att användas vid revisioner av räkenskapsåret 1999. I granskningsplanerna har A-son angett att granskningen ska inriktas på större /väsentliga poster i resultaträkningar och balansräkningar. Vilka poster som ansetts större/väsentliga framgår inte i något fall vare sig i planeringsdokument eller på annan plats i dokumentationen.

Revisionsprogrammet innehåller även blanketter (arbetsblad) att användas vid granskningen. På dessa finns angivet ett antal granskningsåtgärder som kan vara aktuella att utföra för respektive post samt kolumner för notering av när arbetet har utförts och hänvisningar till underliggande

¹ Se t.ex. Revisorsnämndens praxis D 12/01, D 13/02, D 38/02 och D 21/04. Se även Sten Andersson, Svante Johansson och Rolf Skog, Aktiebolagslagen – En kommentar, Del I, sid. 9:44.

dokumentation. På arbetsbladen anges även vilka delmål som ska bedömas efter den genomförda granskningen.

A-son har på respektive arbetsblad satt sin signatur vid de granskningsåtgärder hon vidtagit samt noterat OK, alternativt gjort någon mycket kortfattad anteckning. Arbetsbladen är inte daterade. Av dokumentationen framgår inte om någon granskning har utförts av bolagens resultaträkningar eller omfattningen av utförda granskningar av balansposterna. A-son har inte antecknat någon slutsats om utförd granskning har medfört att delmålen enligt hennes bedömning har uppfyllts. Frågor ställda i checklistan "Kontrollista – förvaltningsrevision" har signerats utan någon bakomliggande dokumentation eller annan hänvisning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas i vad mån hon vid sina revisioner har beaktat RS Revisionsstandard i Sverige.

I likhet med kvalitetskontrollanten har RN funnit att A-son inte har dokumenterat sina oberoendeanalyser enligt analysmodellen vid de revisioner som kvalitetskontrollen har omfattat. Däremot har hon dokumenterat sin oberoendeprövning i de tre revisionsuppdrag som RN har granskat men som inte har ingått i kvalitetskontrollen.

A-son har anfört följande.

Hon granskar alla balansposter och större resultatposter mot "externa uppgifter". Hon granskar alltid bolagens verifikationer två månader efter balansdagen för periodiseringskontroll men har inte alltid antecknat detta. Hon har tidigare varit dålig på att dokumentera utförd granskning men har efter kontrollantens påpekanden försökt förbättra sina anteckningar. De blanketter på vilka hon dokumenterar sin granskning har hon använt sedan år 2001 och är framtagna till en kurs, "Effektiv Revision i praktiken". Hon har vidare anfört att hon har utfört sitt arbete på ett sätt som hon anser vara rimligt och väsentligt för att bedöma balans- och resultaträkningarnas riktighet "för tredje man" och att hennes klienter är nöjda.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. 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 försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

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. Vad gäller de båda revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen har hon dessutom inte dokumenterat sina oberoendeanalyser. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har hon åsidosatt god revisionsred.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sin planering och sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär inte i sig att det finns grund för att utgå ifrån 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 beaktar RN bl.a. hur pass detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser.

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

3.3 A-sons revisionsarbete

3.3.1 Generellt

I samtliga här aktuella förvaltningsberättelser saknas översikt över utvecklingen av respektive bolags verksamhet, ställning och resultat. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte uppmärksammat bristen. A-son har i sina arbetsblad avseende granskning av årsredovisningarna antecknat OK vid granskningsåtgärden ”Uppgifterna i förvaltningsberättelsen är granskade”.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son har följt upp vad som har hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. För tre av revisionsuppdragen, städbolaget, bageribolaget och båtbolaget, har A-son avgett revisionsberättelser för här aktuella räkenskapsår cirka sex månader efter respektive räkenskapsårs utgång.

För fyra av här aktuella bolag har A-son i granskningsplanernas avsnitt om riskbedömning antecknat ”ingen stor/större risk”. För det femte bolaget har hon gjort en beskrivning av bolaget och dess organisation samt noterat att bokslutet erhålls ”mycket väl dokumenterat”. RN har förelagt A-son att redogöra för sin riskbedömning mot bakgrund av att flera av bolagen verkar i riskbranscher alternativt sådana branscher som normalt omfattar kontanthantering.

A-son har anfört följande.

I årsredovisningslagen (1995:1554) anges inte explicit att förvaltningsberättelsen ska innehålla en flerårsöversikt. I RedR 1 Årsredovisning i aktiebolag anges inte heller explicit att en flerårsöversikt ska vara med. Vilka uppgifter som ska vara med i en årsredovisning är beroende av hur stort eller komplext företaget är. I BFN U 96:6 anges att förvaltningsberättelsen bör visa utvecklingen under flera år. Omfattningen ska vara beroende av bolagets historia, storlek och komplexitet. De bolag hon reviderar är mindre bolag. Hon vet att sådan information inte kan vara en väsentlig uppgift för leverantörer, kunder eller banker eftersom uppgifterna enkelt kan tas fram från Bolagsverket eller databaser på internet. Att göra förändringar i en årsredovisning tar tid och kostar pengar. Det tar även tid att granska en befintlig flerårsöversikt. A-son ser det därför som mer väsentligt att granska sådana uppgifter i en årsredovisning som inte kan ”räknas fram av den som är intresserad”.

På RN:s fråga om A-sons granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång har hon uppgett att hon alltid granskar verifikationer två månader efter bokslutdatum, för periodiseringskontroll, men att hon inte alltid antecknar detta.

Vad avser städbolaget, bageribolaget och båtbolaget har A-son uppgett att hon inte ansett riskerna vara så stora eftersom bolagen anlitar en redovisningsbyrå ”som är mycket kompetent och duktig och som [hon] arbetat tillsammans med sedan 70-talet och mycket väl vet hur de sköter uppdragen”. Vad avser snickeribolaget har hon uppgett att redovisningsbyrån kontrollerar bokföringen innan de gör årsredovisningen och beträffande byggbolaget att bolagets ägare är ”mycket duktig och noggrann och följer upp bolaget mycket noga”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Detta krav gäller samtliga företag, oavsett deras storlek. Som framgått ovan har A-son i ett yttrande till RN bl.a. hänvisat till en skrivning i BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll. Skrivningen i uttalandet är följande vad avser 6 kap. 1 § första stycket årsredovisningslagen.

”Även om tyngdpunkten läggs vid det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre period (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet.”

RN tolkar nämnda lagrum i årsredovisningslagen samt BFN:s uttalande så att översikten i sig är obligatorisk och att se som ett komplement till resultat- och balansräkningarna. Däremot kan omfattningen av översikten anpassas med hänsyn till det aktuella bolaget. RN finner därför inte att BFN:s uttalande stöder A-sons uppfattning att en översikt helt kan utgå när det gäller mindre bolag. Den information som finns i de här aktuella bolagens balans- och resultaträkningar samt jämförelsesiffror innehåller inte samtliga de uppgifter som krävs enligt nämnda lagrum i årsredovisningslagen. Det ankom därför på A-son att påtala för respektive klientbolag att sådan information skulle tas in i förvaltningsberättelserna. Genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionsbedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen följer att det i förvaltningsberättelsen bl.a. ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Av RS 560 Händelser efter räkenskapsårets slut framgår att revisorn ska utföra granskningsåtgärder som utformats så att de ger tillräckliga revisionsbevis för att han eller hon uppmärksammat alla händelser som inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse av eller upplysning i årsredovisningen. Granskningen ska utföras så nära som möjligt den dag då revisionsberättelsen dateras och innefattar t.ex. genomgång av rutiner med företagsledningen, läsning av rapporter och protokoll och förfrågningar hos företagsledningen. Den kontroll av två månaders verifikationer som A-son uppgett att hon har utfört vid bokslutgranskningen uppfyller enligt RN:s mening inte de krav på granskning som uppställs i RS 560. Hennes granskningsinsatser avseende händelser efter räkenskapsårets utgång har således varit otillräckliga. Hon har härigenom åsidosatt god revisionsbedömning.

Samtliga fem bolag vars revisioner granskats av RN bedrev verksamheter som på olika sätt innefattade risker av de slag som måste uppmärksammas vid en revision. I verksamhet av det slag som städbolaget, snickeribolaget och byggbolaget bedrev finns typiskt sett särskilda risker för skattefel. I bageribolaget och båtbolaget förekom en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa fem bolag var det därför särskilt viktigt att göra en korrekt riskbedömning så att granskningsplanerna omfattade granskning av sådana områden där risken måste bedömas som hög. A-son har uppgett att hon inte har bedömt risken i fyra av bolagen som stor då redovisningen handhas av en redovisningsbyrå som hon har stort förtroende för. Hon har således gjort sin riskbedömning i dessa revisionsuppdrag utifrån sin bedömning av kompetensen hos den person som handhar redovisningen för respektive företag och inte tagit hänsyn till omständigheterna i de enskilda uppdragen. Det förhållandet att A-son vid sina riskbedömningar inte har beaktat dessa omständigheter har medfört risk för att viktiga granskningsområden har fallit utanför hennes granskningsplaner och därmed inte blivit granskade. Genom att inte göra en

tillfredsställande riskbedömning vid planeringen av sina revisioner har hon åsidosatt god revisionsred.

3.3.2 Städbolaget

I årsredovisningen anges att bolaget i huvudsak bedriver städverksamhet och bilreparationsverksamhet. Omsättningen redovisas med 23 mnkr för räkenskapsåret 2006/07. Vidare anges att bilreparationsverksamheten i maj 2007 har "brutit sig ur bolaget och bildat ett eget bolag". Det anges också att städbolaget har 50 anställda och att personalkostnaderna uppgår till ca 14 mnkr. Av en resultatrapport framgår att bolaget i städverksamheten har anlitat underentreprenörer till en kostnad om ca 2,7 mnkr. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte tagit del av något avtal som visar att bolaget har överlåtit bilreparationsverksamheten. Av dokumentationen kan inte heller utläsas att hon har granskat bolagets intäktsredovisning, lönesystem, rutin för kontroll av underentreprenörer vad avser F-skatt etc. eller några avtal med av bolaget anlitade underentreprenörer.

Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår att hon valdes till revisor på en extra bolagsstämma den 13 april 2007. Såvitt framgår av hennes dokumentation har hon inte varit i kontakt med bolagets föregående valda revisor.

A-son har anfört följande.

Ett nytt bolag hade bildats för bilreparationsverksamheten i maj 2007. Alla inventarier som hörde till denna verksamhet skulle försäljas till det nybildade bolaget men vid bokslutstillfället var affären inte genomförd "utan denna skulle ske så fort bolaget kommit igång". Eftersom både hon och redovisningsbyrån "lämnade bolaget efter detta bokslut" vet hon inte vad som har hänt bolaget. Lönerna har skötts av redovisningsbyrån i samråd med bolaget. Hon har haft löpande samtal med redovisningsbyrån utan att anteckna detta. Underentreprenörerna är kontrollerade av redovisningsbyrån, varför hon inte ansåg att hon också behövde göra en kontroll. Beträffande kontakt med bolagets tidigare revisor ansåg hon att det räckte med att hon kontaktade den redovisningsbyrå som handhar bolagets redovisning och som hon vet gör ett mycket bra och ansvarsfullt arbete.

Hon har, som kommentar till kvalitetskontrollantens iakttagelser, beträffande städbolaget anfört att hon inför en granskning av uppdraget får samtliga verifikationer för det aktuella räkenskapsåret samt verifikationerna för de två första månaderna för det påföljande räkenskapsåret. Med hjälp av dessa gör hon en periodiseringskontroll samt en kontroll av att intäkter och kostnader är rimliga.

A-son har förelagts av RN att redogöra för sin granskning av städbolagets intäktsredovisning. Hon har därvid inte redogjort för några granskningsåtgärder.

RN gör följande bedömning.

Som framgår ovan har A-son, i fråga om granskning av rutiner avseende löner och underentreprenörer, inte redogjort för några egna granskningsåtgärder utan endast hänvisat till det arbete som har utförts av den redovisningsbyrå som städbolaget anlitade. RN konstaterar att de kontroller som har utförts av redovisningsbyrån är att anse som en del av städbolagets interna kontroll. A-son har visserligen kunnat ta hänsyn till dessa kontroller vid planeringen av sina revisionsåtgärder, men hon har enligt god revisionsred inte helt kunnat underlåta att utföra egna kontroller. RN konstaterar att de aktuella rutinerna var väsentliga för städbolaget men att A-son inte har företagit några egna kontroller av desamma utan helt förlitat sig på redovisningsbyråns arbete. Härigenom har hon åsidosatt god revisionsred.

Av RS 510 Förstagångsrevisioner – ingående balanser p. 7SE följer att en revisor som tillträder ett revisionsuppdrag ska kontakta den avgående revisorn. Därigenom kan den tillträdande revisorn skaffa sig information av stor betydelse för riskbedömningen och planeringen av sin revision. En sådan kontakt kan inte ersättas med kommunikation med bolagets redovisningskonsult. A-son valdes till revisor i städbolaget i april 2007. Hon kontaktade emellertid inte den föregående revisorn utan endast den redovisningsbyrå som bolaget anlitate. Genom att underlåta att ta kontakt med den föregående revisorn har A-son åsidosatt god revisionssed.

Då revisionsuppdraget var nytt för A-son och då bolaget var verksamt i en riskbransch var det särskilt angeläget för henne att granska intäktsredovisningen. Hon har härvid endast hänvisat till kontroll av bolagets verifikationer. RN finner att hon, utifrån vad hon har anfört, inte har gjort sannolikt att hon har gjort någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. Då intäktsredovisningen var en för bolaget väsentlig rutin har hon därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hon har därigenom allvarligt åsidosatt god revisionssed.

A-son har inte heller kontrollerat att de uppgifter som bolaget lämnat i förvaltningsberättelsen rörande avyttring av en rörelsegren är korrekta. Även härigenom har hon åsidosatt god revisionssed.

3.3.3 Snickeribolaget

Bolagets omsättning redovisas med 13 mnkr för räkenskapsåret 2006/07. I årsredovisningen saknas uppgift om tillämpade redovisningsprinciper utöver uppgifterna ”Belopp i kr om inget annat anges” och ”Årsredovisningen har upprättats enligt Årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd”. Således saknas t.ex. uppgift om tillämpade principer för intäktsredovisning och resultatavräkning samt om planenliga avskrivningar. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om hon har uppmärksammat detta. Inte heller går det att utläsa om hon har granskat bolagets intäktsredovisning, eventuell projektredovisning, kundavtal, om bolagets uppdrag är tagna till fast pris eller om de faktureras på löpande räkning. Bolaget redovisar inga pågående arbeten per balansdagen den 30 april 2007. Upplupna intäkter redovisas med 180 000 kr. Underlaget till posten är en bokslutsbilaga med texten interimfordringar.

Av specifikationer till kundfordringar och leverantörsskulder framgår att bolaget har använt kontantprincipen för den löpande redovisningen under räkenskapsåret. A-sons underlag till granskning av kundfordringar och leverantörsskulder, båda posterna redovisade med vardera 1,1 mnkr, utgörs av utdrag ur bolagets huvudbok. Av utdraget avseende kundfordringarna framgår att 33 fakturor har bokförts per balansdagen och att dessa fakturor, så när som på ett belopp om 5 000 kr, utgjorde bolagets utestående kundfordringar. På motsvarande sätt har samtliga leverantörsskulder, omfattande 49 poster, bokförts per samma dag.

Av en resultatrapport framgår att bolaget under räkenskapsåret har köpt tjänster från underentreprenörer för ca 6,5 mnkr. Det framgår inte av tillgängligt material om A-son har utfört någon granskning av bolagets rutin för kontroll av underentreprenörer vad avser F-skatt etc.

A-son har anfört följande.

Årsredovisningen har upprättats i Vismas bokslutsprogram. Hon borde ha påtalat att uppgifterna i årsredovisningen inte var fullständiga. För bolag som utför entreprenader kontrollerar hon att ”de skiljer på fakturerat (färdigt, levererat och fakturerat), färdigt jobb, men ej fakturerat (upplupna intäkter) och delvis färdigt (pågående arbeten) och kollar värderingen av pågående arbeten (direkta och indirekta kostnader)”. Vad avser snickeribolaget faktureras kunderna på löpande räkning. Upplupna intäkter är beräknade vid bokslutet. Vad avser bolagets löpande bokföring har hon påtalat att faktureringsprincipen bör användas. Beträffande

granskningen av rutiner för underentreprenörer har hon anfört att F-skattsedlar har kontrollerats av redovisningsbyrån.

A-son har, trots föreläggande från RN, inte redogjort för någon granskning av snickeribolagets intäktsredovisning, kundavtal, projektredovisning eller upplupna intäkter.

RN gör följande bedömning.

Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFAR 2003:3 p. 42 framgår att en årsredovisning ska innehålla tilläggsupplysningar om vilka principer som har tillämpats för intäktsredovisningen och vilka metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. Vidare framgår av 5 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen att grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. I snickeribolagets årsredovisning saknas uppgifter om tillämpade principer för intäktsredovisning och resultatavräkning samt om planerliga avskrivningar. Genom att inte påtala dessa brister har A-son åsidosatt god revisionsred.

Beträffande utförd granskning har A-son redogjort för vissa kontroller som hon regelmässigt gör i bolag som utför entreprenader. Däremot har hon inte redogjort för vilka granskningsåtgärder som hon har vidtagit beträffande snickeribolaget. RN konstaterar att A-son inte vare sig genom dokumentation eller genom sina yttranden till RN har gjort sannolikt att hon genomfört en godtagbar granskning av snickeribolagets intäktsredovisning, upplupna intäkter, projektredovisning eller uppdragsavtal. Då det var fråga om för bolaget väsentliga rutiner har hon därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Hon har härigenom allvarligt åsidosatt god revisionsred.

Snickeribolaget har anlitat underkonsulter i väsentlig omfattning. Det har därför varit angeläget för A-son att granska bolagets rutiner för kontroll av underkonsulterna vad avser innehav av F-skattsedel. I detta avseende har hon emellertid helt förlitat sig på kontroller utförda av den av den redovisningsbyrå som snickeribolaget anlidade. Som anförts i avsnitt 3.3.2 ovan har A-son visserligen vid planeringen av sina revisionsåtgärder kunnat ta hänsyn till redovisningsbyråns kontroller, men hon har enligt god revisionsred inte helt kunnat underlåta att utföra egna kontrollåtgärder. Genom att inte företa några egna kontroller av de aktuella, för snickeribolaget väsentliga, rutinerna utan helt lita på redovisningsbyråns arbete i aktuellt avseende har A-son åsidosatt god revisionsred.

Enligt 4 kap. 1 § 1 bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ samma lag. Enligt 4 kap. 2 § ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningsred. Av 5 kap. 2 § följer att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. Ett aktiebolag kan dock enligt nämnda bestämmelse få dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, dock senast till räkenskapsårets slut, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (kontantmetoden).

Av A-sons dokumentation framgår att snickeribolaget har använt kontantmetoden vid redovisningen under räkenskapsåret trots att det har förekommit ett stort antal fakturor och trots att fordringarna och skulderna enligt dessa har uppgått till avsevärda belopp. Bolaget uppfyllde därför inte bokföringslagens villkor för att få tillämpa kontantmetoden i sin bokföring. A-son har även själv bedömt att bolaget skulle ha använt faktureringsmetoden. Hon skulle i sin revisionsberättelse ha anmärkt på att bolagets metod för bokföring stred mot bokföringslagen. Genom att underlåta detta har A-son även i detta avseende åsidosatt god revisionsred.

3.3.4 Byggbolaget

Byggbolaget bedriver byggnadsverksamhet. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2007 anges att bolaget är ett dotterbolag. Vidare anges att bolaget följer Redovisningsrådets rekommendationer och att avskrivningar görs enligt plan över den beräknade livslängden med 30 % per år för arbetsmaskiner, bilar och datorer. A-son har i ett revisionsprogram för granskning av årsredovisningen antecknat att redovisningsprinciperna stämmer med vad som har tillämpats i årsredovisningen. Årsredovisningen saknar uppgift om tillämpade redovisningsprinciper avseende bl.a. bolagets intäktsredovisning. I årsredovisningen redovisas inga uppgifter om köp och försäljning mellan koncernbolag och i balansräkningen redovisas mellanhavanden med koncernföretag med ett endast obetydligt belopp. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas i vilken omfattning hon har beaktat förekomsten av transaktioner mellan koncernbolag.

I en resultatrapport redovisas "Fakturerade kostnader till koncernföretag" med 0,9 mnkr och "Fakt kostn andra koncernftg" med 3,5 mnkr. I en specifikation till posten upplupna intäkter anges att 0,3 mnkr avser moderbolaget. Av en specifikation över bolagets kundfordringar framgår att tre fakturor om tillsammans 0,6 mnkr också avser moderbolaget. På revisionsprogrammet för maskiner och inventarier har A-son antecknat "30 %" vid granskningsåtgärden "Avskrivningsprinciper". Av en bokslutsbilaga framgår att avskrivningar har gjorts med 30 % på maskiner och inventariers oavskrivna restvärde.

Bolaget redovisar inga pågående arbeten. Upplupna intäkter redovisas med 347 000 kr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son har granskat bolagets intäktsredovisning, eventuell projektredovisning, uppdragsavtal, om bolagets arbeten är tagna till fast pris eller faktureras på löpande räkning.

Bolagets kundfordringar redovisas med 3,1 mnkr. På arbetsbladet för granskning av kundfordringar och försäljning har A-son vid den enda utförda granskningsåtgärden "Åldersanalys" satt sin signatur och OK, samt noterat att en gammal faktura enligt uppgift ska betalas. Av en specifikation framgår att denna kommentar avser en fordran om 1,4 mnkr bokförd den 30 januari 2007, dvs. elva månader före räkenskapsårets utgång. Beloppet motsvarar 22 % av bolagets balansomslutning. I en resultatrapport anges vidare att bolaget har haft kostnader för underentreprenörer med 2,2 mnkr samt köpt tjänster för 1 mnkr. Löner till kollektivanställda redovisas med 2,4 mnkr. Av dokumentationen kan varken utläsas om A-son har gjort någon granskning av dessa poster eller om hon har granskat bolagets avtal med underkonsulter.

A-son har anfört följande.

Hon har kontrollerat att bolaget tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer men hon har tyvärr inte antecknat detta. De övriga bokslutskommentarerna utgör standard i det använda bokslutsprogrammet. Hon har uppfattat att bolag som inte upprättar koncernredovisning "inte har skyldighet att ange interna köp och försäljningar" utan endast uppgift om eventuella internvinster, som i detta fall är mycket små.

För bolag som utför entreprenader kontrollerar hon att "de skiljer på fakturerat (färdigt, levererat och fakturerat), färdigt jobb, men ej fakturerat (upplupna intäkter) och delvis färdigt (pågående arbeten) och kollar värderingen av pågående arbeten (direkta och indirekta kostnader)". Upplupna intäkter avseende moderbolaget har stämts av per telefon. Uppgiften om att bolagets obetalda fordran om 1,4 mnkr ska betalas har lämnats av bolaget vid ett telefonsamtal. Fakturor från underleverantörer är granskade och bedömda. Av dessa och av muntliga uppgifter från företagsledningen framgår att "man arbetar på löpande räkning".

RN noterar att A-son, trots föreläggande, inte har kommenterat förhållandet att byggbolagets samtliga fordringar på moderbolaget inte redovisas separat i bolagets balansräkning. Hon har inte kommenterat den bristande överensstämmelsen vad gäller de av bolaget i årsredovisningen

angivna principerna för avskrivning jämfört med hur årets avskrivningar har beräknats. Hon har inte heller beträffande byggbolaget redogjort för någon granskning av intäktsredovisning, uppdragsavtal eller projektredovisning. Hon har inte redogjort för någon granskning av bolagets lönekostnader.

RN gör följande bedömning.

A-son har underlåtit att göra en egen bedömning av värdet av byggbolagets fordran om 1,4 mnkr. Hon har inte heller visat att hon gjort någon granskning av bolagets intäktsredovisning, lönekostnader eller kostnaderna för underentreprenörer. Då det var fråga om en för bolaget väsentlig fordran och även väsentliga resultatposter har hon därmed inte heller haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

Av RR 11 Intäkter, punkt 35 a, följer att upplysningar ska lämnas i årsredovisningen om de principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som har använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag. Enligt RR 12 Materiella anläggningstillgångar, punkt 19, ska det avskrivningsbara beloppet för en materiell tillgång periodiseras enligt en systematisk plan över tillgångens nyttjandeperiod. Den avskrivningsmetod som används ska återspegla hur tillgångens värde för företaget successivt förbrukas.

Årsredovisningen för byggbolaget saknar sådana upplysningar som ska lämnas enligt RR 11. Den i årsredovisningen gjorda avskrivningen av bolagets inventarier följer inte någon plan, såsom anges i RR 12, utan har gjorts enligt skattelagstiftningens huvudregel. A-son har uppgett att hon har kontrollerat att bolaget tillämpar Redovisningsrådets rekommendationer men har inte noterat någon av här angivna brister. Hennes kontroller har således varit bristfälliga.

Enligt 5 kap. 7 § årsredovisningslagen ska moderföretag och dotterföretag ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljning som avser andra koncernföretag. Uppgiften skall enligt 5 kap. 1 § första stycket nämnda lag lämnas i en not eller, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, direkt i resultaträkningen. I byggbolagets årsredovisning saknas uppgifter om köp och försäljningar mellan moderbolag och dotterbolag samt uppgifter om internvinster. A-son skulle ha uppmärksammat detta och påtalat att rättelse skulle ske.

Av 3 kap. 3 § årsredovisningslagen och bilaga 1 till denna lag följer att fordringar hos koncernföretag ska redovisas på en egen rad i balansräkningen. I byggbolagets årsredovisning har emellertid fordringar på moderbolaget om väsentliga belopp inte redovisats separat. A-son skulle ha uppmärksammat detta förhållande och påtalat att rättelse av årsredovisningen skulle ske.

RN konstaterar sammanfattningsvis att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av byggbolagets årsredovisning och räkenskaper och att hon därigenom inte har haft grund för att fastställa bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon allvarligt åsidosatt god revisionsred.

3.3.5 Bageribolaget

Bageribolaget bedriver enligt årsredovisningen handel med bageriprodukter som tillverkas inom företaget. Försäljningen sker till detaljister och direktförbrukare bland annat genom egen butik. Verksamheten drivs i arrenderade lokaler med tillhörande maskinell utrustning och fordonspark. Bolagets omsättning redovisas med 7,4 mnkr för räkenskapsåret 2007. A-son har för detta år avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen.

Av ett skattekontoutdrag daterat den 7 januari 2008 framgår att saldot på bolagets skattekonto per den 2 december 2007 var minus 201 000 kr och att ett belopp om 162 000 kr därefter hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten.

Bolaget redovisar kundfordringar om 1,4 mnkr i årsredovisningen, vilket utgör ca 90 % av balansomslutningen. Vad gäller granskningen av posten har A-son i checklistan i dokumentationen vid rubriken Saldoförfrågan antecknat "Nej MB OK 'systerbolag' avstämda" samt vid rubriken Åldersanalys antecknat "MB OK små gamla". Enligt en anteckning på bokslutsbilagan till posten redovisar bageribolaget per balansdagen fordringar på "systerbolag" med 516 000 kr respektive 212 000 kr, vilket sammanlagt motsvarar 48 % av balansomslutningen. Det ena bolaget uppges vara ett bolag, som här kallas V-bolaget, och det andra är det i avsnitt 3.3.7 berörda grossistbolaget. Vid räkenskapsårets ingång redovisades fordringarna på dessa bolag med 530 000 kr respektive 199 000 kr. Av en kontoanalys avseende bageribolagets mellanhavande med V-bolaget framgår att detta bolag vid fem tillfällen under räkenskapsåret har fakturerat bageribolaget arrende om 1 mnkr. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har hon inte granskat något arrendeavtal eller annat underlag för arrendets beräkning. Vilka övriga granskningsåtgärder som vidtagits, förutom avstämning mot redovisningen i dessa närstående bolag, eller hur A-son bedömt värdet av dessa fordringar framgår inte av hennes dokumentation.

Grossistbolaget, vars registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr, redovisade per den 30 juni 2007 ett eget kapital om 22 000 kr. I bageribolagets resultaträkning redovisas ränteintäkter med 6 660 kr för räkenskapsåret 2007 och med 62 kr för år 2006.

A-son har anfört följande.

Bageribolagets samtliga skatter har betalats i tid. Det belopp som överförts till Kronofogdemyndigheten är en tillkommande skatt som vid revisionstillfället var överklagad till länsrätten. Bolaget räknade med att vinna skatteprocessen.

Något arrendeavtal har inte upprättats mellan bageribolaget och V-bolaget eftersom bolagen har samma ägare. Bageribolaget har varit föremål för skatterevision utan att få någon anmärkning i fråga om arrendets beräkning.

Det utgick marknadsmässig ränta på bageribolagets fordringar på de båda närstående bolagen. Säkerhet fanns i form av "borgen av låntagarens ägare".

Hon har, trots föreläggande, inte redogjort för sin bedömning avseende fordringarnas värde. Hon har inte heller, trots föreläggande, kommenterat de låga ränteintäkterna i bageribolaget.

RN gör följande bedömning.

A-sons granskning av bageribolaget visar ett flertal brister. Hon har inte granskat principerna för ersättningar mellan bageribolaget och V-bolaget. Vad gäller hennes granskning av värdet av bageribolagets fordringar på de båda närstående bolagen har hon endast hänvisat till att det fanns ett borgensåtagande men inte företett någon dokumentation till stöd för detta. Hon har uppgett att lånen till de närstående bolagen har belastats med marknadsmässiga räntor men har inte kommenterat det förhållandet att det i bageribolagets årsredovisning redovisas synnerligen blygsamma ränteintäkter både för det aktuella räkenskapsåret och för föregående räkenskapsår. RN finner att A-son inte har gjort sannolikt att hon har vidtagit tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna ta ställning till värdet av fordringarna på de närstående bolagen. Detta framstår som särskilt anmärkningsvärt beträffande fordran på grossistbolaget med hänsyn till det bolagets svaga finansiella ställning. Med beaktande av att fordringarna uppgick till för bolaget väsentliga belopp finner RN att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hon har därigenom allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Av 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen följer att en revisor ska anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter. Vid räkenskapsårets utgång hade bolaget en skatteskuld om 162 000 kr som hade överlämnats till Kronofogdemyndigheten. A-son borde ha anmärkt i sin revisionsberättelse på

detta förhållande. Genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionssed. Vad hon har anfört om att skattefrågan var föremål för domstols prövning medför ingen annan bedömning.

3.3.6 Båtbolaget

Enligt båtbolagets årsredovisning bedriver bolaget handel med båtartiklar via egen butik i förhyrda lokaler. Omsättningen redovisades för räkenskapsåret 2006/07 med 6,0 mnkr. Bolaget redovisade per balansdagen ett varulager om 2,3 mnkr (91 % av balansomslutningen). A-son har antecknat att lagerintyg finns och att lagret, som är mycket stort, i huvudsak består av båttillbehör. I dokumentationen finns förutom en bokslutsbilaga och ett lagerintyg kopior på lagerlistor utan några noteringar om utförd granskning. Av lagerintyget framgår att lagret inventerats till försäljningspriser och att avdrag gjorts med 20 % för moms och med 30 % för ”genomsnittligt påslag”. A-son har antecknat att ”bruttovinsten har sjunkit med 10 %”. A-sons beräkning av bruttovinsten och dess förändring framgår inte av några noteringar i hennes dokumentation. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son har utfört någon granskning av bolagets intäktsredovisning och kassarutin.

A-son har anfört följande.

I samband med att lagerlistor hämtades hos redovisningsbyrån, gjorde hon en stickprovskontroll av lagret hos båtbolaget. Bolaget har en butik med en kassaapparat. Hon brukar granska kassarutinen genom att kontrollera att Z-utslagskvitton tas fram varje dag under en månad, att dessa sparas som verifikationer, att kassan redovisas löpande i bokföringen och att dagskassor sätts in på bank ”i nära anslutning till dagarna”. Hon brukar också, för en period om en till två månader, kontrollera att det finns Z-utslag i datumföljd för de dagar butiken har haft öppet. Hon kontrollerar även bolagets bruttovinst och gör jämförelser mellan månader och år. A-son har inte verifierat någon av dessa uppgifter med dokumentation vare sig för räkenskapsåret 2006/07 eller tidigare år.

RN gör följande bedömning.

Lagret i båtbolaget var en mycket väsentlig post att granska. A-son har uppgett att hon har gjort en stickprovskontroll. Hon har inte inkommit med någon dokumentation från sådan kontroll eller uppgett när och hur den genomfördes, omfattningen av stickprovskontrollen, om den avsåg kontrollräkning av ett antal varor eller om den avsåg priskontroll. Vad avser granskning av bolagets intäktsredovisning och kassarutin har A-son redogjort för ett antal granskningsåtgärder som hon ”brukar” göra. Hon har inte redogjort för några faktiskt genomförda kontroller. A-son har varken genom sin dokumentation eller sina yttranden till RN gjort sannolikt att hon har genomfört en godtagbar granskning av bolagets varulager, intäktsredovisning eller kassarutin. Dessa brister i hennes granskning har inneburit att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son allvarligt åsidosatt god revisionssed.

3.3.7 Grossistbolaget

Grossistbolagets registrerade aktiekapital uppgick till 100 000 kr. I årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 redovisades ett eget kapital om 22 000 kr per balansdagen den 30 juni 2007. Av årsredovisningens jämförelsesiffror framgår att det egna kapitalet vid årets ingång uppgick till 38 000 kr samt att bolaget per samma datum redovisade anläggningstillgångar i form av datorer, anskaffade för ca 18 000 kr, med 6 000 kr, och varulager med 90 000 kr. I

årsredovisningen saknas uppgift om bolaget har upprättat någon kontrollbalansräkning. A-son har avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen.

A-son har anfört följande. Någon kontrollbalansräkning har inte upprättats. Hon har upplyst bolaget och redovisningsbyrån om bolagets skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning. Redovisningsbyrån och bolaget har kommit fram till att bolaget ska drivas vidare med personligt ansvar.

RN gör följande bedömning.

Enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolags styrelse genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt de särskilda värderingsbestämmelserna i 25 kap. 14 § samma lag, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 framgår att bolagets eget kapital vid årets utgång understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Av årsredovisningens jämförelsesiffror framgår att så var fallet också vid årets ingång. Huruvida det egna kapitalet även vid en beräkning enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet går inte att säga säkert på grundval av tillgängligt material. Så länge det inte varit uppenbart att det förekommit dolda övervärden i bolaget har grossistbolagets styrelse trots detta haft skäl att anta att det egna kapitalet, beräknat enligt 25 kap. 14 § aktiebolagslagen, understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Det har därför ankommit på styrelsen att upprätta en kontrollbalansräkning.

A-son har uppgett att hon har uppmärksammat bolagets företrädare på dess skyldigheter men att någon kontrollbalansräkning trots detta inte har upprättats. Eftersom denna styrelsens underlåtenhet var något som A-son hade att ta ställning till vid sin förvaltningsrevision av räkenskapsåret 2006/07, skulle hon i sin revisionsberättelse avseende detta räkenskapsår ha anmärkt på att styrelsen inte hade vidtagit de i aktiebolagslagen föreskrivna åtgärderna. Genom att underlåta att göra en sådan anmärkning har A-son åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Vid sin granskning har RN funnit att A-son har brutit mot aktiebolagslagens jävsregler genom att avge revisionsberättelse i ett bolag trots att hennes son hade upprättat årsredovisningen. Hon har genomgående underlåtit att dokumentera sin granskning på föreskrivet sätt och dessutom i två fall försummat att dokumentera sina oberoendeanalyser. Vad gäller två av de granskade revisionsuppdragen har hon dessutom i alltför hög utsträckning förlitat sig på kontroller som hade utförts av personal vid den redovisningsbyrå som även hade handhaft bolagens bokföring.

I flera fall har A-son underlåtit att granska viktiga rutiner i bolag som är verksamma inom riskbranscher. Vad gäller två av bolagen har hennes granskning av värdet av för bolagen väsentliga fordringar varit bristfällig. Beträffande ett bolag har hennes lagergranskning dessutom varit otillräcklig. Dessa omständigheter innebär att hon inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för något av de fem bolag, som har ingått i RN:s granskning av hennes revisionsdokumentation.

Vidare har RN funnit att A-son inte har utfört en godtagbar granskning av bolagens årsredovisningar och att hon inte i erforderlig grad har granskat händelser efter räkenskapsårets utgång. Hon har även underlåtit att anmärka på att ett bolag har använt sig av fel bokföringsmetod. Dessutom har hon i ett fall inte anmärkt på att skatt inte har betalats i rätt tid och i ett

annat fall på att kontrollbalansräkning inte har upprättats. Slutligen har hon, i ett fall då hon tillträtt ett nytt revisionsuppdrag, underlåtit att kontakta föregående revisor.

Hon har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsdokumentation har omfattat fem revisioner. Genomgående har hennes revisioner uppvisat sådana brister att det finns skäl att ifrågasätta hennes förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Härvid ska särskilt framhållas att hon, såvitt avser samtliga dessa fem revisioner, har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för detta. Även i övrigt har RN funnit att hennes revisionsverksamhet uppvisar mycket allvarliga brister. Vid en sammantagen bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Hennes godkännande som revisor ska därför upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen upphäver RN A-sons godkännande som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket nämnda lag förordnar RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, regeringsrådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund (avvikande mening), direktören Per-Ola Jansson och auktoriserade revisorn Anita Österholm (avvikande mening). Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.

Avvikande mening av ledamöterna Bertel Enlund och Anita Österholm

Med beaktande av att A-son under sin tidigare yrkesutövning som revisor varken meddelats någon varning eller erinran, finner vi inte att omständigheterna i det aktuella ärendet är så synnerligen försvårande att godkännandet ska upphävas utan att den disciplinära åtgärden i stället borde stanna vid en varning.