

## **D 14/10**

### **1 Inledning**

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket rörande godkände revisorn A-son uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag och har därför öppnat detta disciplinärende. Skatteverkets underrättelse rör bolagets första räkenskapsår 19 april 2004–30 juni 2005.

### **2 Skatteverkets underrättelse**

Av underrättelsen framgår följande.

Bolagets verksamhet avsåg import och export av handverktyg, trädgårdsredskap och liknande artiklar. Inköp skedde från bl.a. Kina och Taiwan och försäljning skedde i huvudsak till ett grossistföretag i Ryssland. Varorna fraktades till en svensk hamn varefter omlastning skedde till lastbilar för vidaretransport till Ryssland.

För upprättande av bokföring anlätade bolaget en extern redovisningskonsult. Bokföring skedde med ledning av underlag för in- och utbetalningar, bokföringsorder och fakturor avseende omkostnader. Bolagets fakturor avseende inköp och försäljning av varor bokfördes däremot inte. Fakturorna bevarades i särskilda pärmar, varvid varje kundfaktura sorterades tillsammans med motsvarande inköpsfaktura. I fakturapärmarna fanns sammanställningar över fakturor, men det fanns inte något underlag för avstämning av dessa fakturor mot bokförda betalningar. Enligt företagsledaren gjordes inte någon sådan avstämning vid bokslut och revision, men han ansåg sig ha kontroll över gjorda betalningar.

I en av pärmarna fanns manuellt upprättade förteckningar över bolagets leverantörsfakturor och betalningar till leverantörer. I dessa angavs ”date of shipment” som nära anslöt till respektive leverantörsfakturas utställningsdatum. Förteckningarna hade upprättats av en person som arbetade för det ryska grossistföretaget. Mot dessa förteckningar kunde Skatteverket i begränsad omfattning stämma av leverantörsfakturor och bokförda utbetalningar.

De insättnings- och uttagsuppgifter från bank som låg till grund för bokförda betalningar saknade uppgifter som möjliggjorde avstämning av betalningar mot fakturor. Den avstämning som Skatteverket kunde göra, var en jämförelse mellan den försäljning och de inköp som hade förekommit enligt föreliggande fakturor och den försäljning och de inköp som hade bokförts. Skatteverket fann därvid betydande differenser då de belopp som hade bokförts understeg fakturornas.

RN:s utredning rörande A-son revision av bolaget har, utöver räkenskapsåret 2004/05, omfattat även räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07.

### **3 A-son revisionsdokumentation**

RN har tagit del av A-son revisionsdokumentation för räkenskapsåren 2004/05–2006/07.

### *3.1 Räkenskapsåret 2004/05*

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2004/05 framgår att bolaget redovisade en omsättning om 21,5 mnkr och varukostnader om 21,2 mnkr. Årets resultat redovisades med 56 000 kr. Per balansdagen den 30 juni 2005 redovisade bolaget varken kundfordringar, leverantörsskulder eller något lager. I revisionsplaneringen för detta år har A-son noterat att det fanns viss risk för felperiodisering av kund- och leverantörsfakturor då ingen reskontra användes. Han har antecknat att han hade granskat 20 kundfakturor och att han bedömde att samtliga intäkter och varukostnader var fullständigt redovisade och rätt periodiserade. Av hans dokumentation kan inte utläsas vilken granskning som hade utförts av dessa poster eller på vilken grund han gjorde sin bedömning att samtliga intäkter och varukostnader var redovisade och att periodiseringen var rätt. Av dokumentationen framgår inte heller om han hade reflekterat över varför bolaget inte redovisade något lager eller några kundfordringar och leverantörsskulder per balansdagen den 30 juni 2005. A-son revisionsberättelse är daterad den 27 december 2005 och avviker inte från standardutformningen.

### *3.2 Räkenskapsåret 2005/06*

Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2005/06 framgår att bolagets redovisade omsättning hade ökat och redovisades med 45,6 mnkr. Även bolagets kostnader för varuinköp hade ökat och togs upp till 43,2 mnkr. Årets resultat redovisades med 537 000 kr. Bolaget redovisade inte några kundfordringar. Varulager redovisades med 1 mnkr och leverantörsskulder med 353 000 kr. Även för detta räkenskapsår har A-son i revisionsplaneringen antecknat att det fanns viss risk för felperiodisering av kund- och leverantörsfakturor då ingen reskontra användes. Han har vidare i ett arbetsblad avseende bolagets försäljning antecknat att han hade granskat 20 kundfakturor samt att bolagets inköpskostnader enligt ett avtal skulle utgöra 95 % av det belopp som fakturerades kund. Beträffande granskning av varukostnaderna har han antecknat att bruttovinsten stämde bättre mot avtalet, ”5 % mot föreg. år 1 %”. För båda dessa granskningsmoment har han noterat att intäkterna respektive varukostnaderna var fullständigt redovisade och rätt periodiserade. Enligt en inventeringslista hade bolaget ett inneliggande varulager om 1 mnkr. A-son har noterat att han hade följt upp inventeringen vid besök och stickprovisvis kontrollerat lagret samt gått igenom rutinerna för inventering med bolagets redovisningskonsult. Av en specifikation till leverantörsskulder framgår att dessa i huvudsak avsåg lokalkostnader och frakter. Inte heller för detta räkenskapsår finns någon dokumentation som visar vilken granskning som hade utförts av försäljning och varukostnader eller på vilken grund han gjorde bedömningen att samtliga intäkter och kostnader var redovisade. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om A-son hade reflekterat över att bolaget inte redovisade några kundfordringar eller att leverantörsskulder endast omfattade omkostnader. Hans revisionsberättelse är daterad den 27 december 2006 och avviker inte från standardutformningen.

### *3.3 Räkenskapsåret 2006/07*

I förvaltningsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07 angavs följande under rubriken Väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret.

I samband med skatterevision har konstaterats att redovisningen tidigare år ej givit en rättvisande bild. Bolaget har därför upprättat ny redovisning som påverkar ingående balans samt resultaträkning detta räkenskapsår.

I tilläggsupplysningarna lämnades följande upplysning under rubriken Justerade balans- och resultatsaldon 2005/06.

Föregående års utgående balans och resultaträkning skiljer sig väsentligt mot tidigare avlämnad årsredovisning.

Vid en jämförelse mellan årsredovisningen för räkenskapsåret 2005/06 och de jämförelsesiffror som redovisas i årsredovisningen för år 2006/07 framgår att större korrigeringar hade gjorts i jämförelsesiffrorna, bl.a. avseende varulager, kundfordringar och leverantörsskulder. Således hade varulagret ökat från 1 mnkr till 12,7 mnkr, kundfordringarna från noll till 4,1 mnkr och leverantörsskulderna från 353 000 kr till 16,2 mnkr. Vidare hade det redovisade egna kapitalet minskat från 693 000 kr till 287 000 kr.

Enligt en notering i A-son dokumentation var bokföringen omgjord för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 till följd av en skatteutredning. Han har vidare noterat att ändringarna påverkade jämförelsesiffrorna i årsredovisningen och att uppgift om misstämningen lämnades i förvaltningsberättelsen och tilläggsupplysningarna. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2006/07 anmärkte han följande.

Årsredovisningen har dock ej upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla ordinarie bolagsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Under räkenskapsåret har jag påtalat väsentliga brister i den interna kontrollen och stora eftersläpningar med bokföringen vilket gjort att verkställande direktören och styrelsen inte kunnat följa bolagets resultat och ställning. Jag bedömer dock att eftersläpningarna inte orsakat bolaget någon väsentlig skada.

#### **4 A-son yttranden**

RN har förelagt A-son att kommentera uppgifterna i Skatteverkets underrättelse samt att redogöra för följande åtgärder och bedömningar.

- De eventuella åtgärder som han vidtog vid sin revision av räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 med anledning av att fakturor avseende bolagets inköp och försäljningar inte hade bokförts.
- Skälen till att han godtog att bolaget per balansdagen den 30 juni 2005 inte redovisade lager, kundfordringar eller leverantörsskulder.
- Skälen till att han godtog att bolaget per balansdagen den 30 juni 2006 endast redovisade ett mindre lager men inte några kundfordringar eller leverantörsskulder avseende varuinköp.
- På vilken grund han bedömde att bolagets intäkter och varukostnader var fullständigt redovisade och rätt periodiserade för dessa år.
- Vilken granskning han gjorde av bolagets leverantörsskulder med avseende på leveransvillkor.
- Vilken granskning han gjorde av den ingående balansen för räkenskapsåret 2006/07.

A-son har uppgett i huvudsak följande.

Skatteverkets beskrivning av bolaget överensstämmer med hans iakttagelser vid granskningen. Bokföring skedde i samband med delbetalningar/förskott från kunder. Enligt uppgift från företagsledaren och redovisningskonsulten var samtliga fakturor bokförda. I efterhand konstaterade han att dessa uppgifter var felaktiga. Han godtog att bolaget ”tillämpade

kontantmetoden” för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 eftersom det inte fanns någon mervärdesskattepliktig omsättning. Han påpekade dock i samband med revisionen av räkenskapsåret 2005/06 att bokföringen borde redovisas enligt ”faktureringsmetoden” eftersom verksamheten var omfattande. Bolaget vidtog ändring men kunde göra detta först för räkenskapsåret 2006/07. Eftersom bolaget vidtog rättelse behövde han inte anmärka i revisionsberättelsen.

Varorna levererades huvudsakligen direkt till kund från bolagets leverantörer efter omlastning i Frihamnen i Stockholm. I det material han erhöll för granskning avseende räkenskapsåret 2004/05 kunde han inte ”konstatera något lager vid bokslutstillfället”. Det fanns inte heller några kundfordringar eller leverantörsskulder. Vidare framkom att betalning skedde i samband med leverans. Han gjorde då bedömningen att det varken fanns varulager, kundfordringar eller leverantörsskulder vid bokslutstillfället. Han granskade kundfakturer stickprovvis avseende summering, kontering och mot ett sidoordnat exceldokument som han i efterhand har ingett till RN. Hans bedömning att samtliga intäkter var redovisade och periodiserade grundades på hans granskning av fakturorna samt på uppgifter och försäkringar från företagsledningen. Det var svårt att matcha betalningar mot enskilda fakturer då betalningarna skedde a conto och som förskott, men kopplingarna mellan dessa framgick av det sidoordnade exceldokumentet. Då bruttovinsten var låg i förhållande till avtalad nivå drog han slutsatsen att varukostnaderna var rätt redovisade. Inget från hans granskning i övrigt ”gav signal om saknade varukostnader”.

Vid granskningen av räkenskapsåret 2005/06 hade han tillgång till verifikationer och fakturer avseende såväl inköp som försäljning. I materialet fanns inga uppgifter om varor på väg.

Generellt granskar han upplupna kostnader under de två första månaderna på det nya året. Han kan dock inte påminna sig omfattningen av sådan granskning i det här fallet efter så lång tid. Vid revisionerna diskuterades inte leverantörernas leveransvillkor.

Efter att Skatteverket hade genomfört sin revision av räkenskapsåret 2004/05 gjordes under år 2008 en omfattande utredning och en ny bokföring upprättades av hela verifikationsmaterialet för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06. Det framkom då att det fanns betydande poster av varor på väg, kundfordringar och leverantörsskulder vid ”bokslutstillfället”. Omregistrering gjordes efter ändrade redovisningsprinciper varvid faktureringsmetoden användes ”både för kunder och leverantörer”. Arbetet med att göra om bokföringen medförde att årsredovisningen för år 2006/07 inte kunde upprättas i tid. Han granskade inte den ändrade bokföringen för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 och dess påverkan på den ingående balansen för år 2006/07.

Han bedömde sammanfattningsvis att risken för oegentligheter och fel var låg eftersom han sedan tidigare hade haft kontakt med bolagets styrelseordförande och funnit att denne hade god ordning i sina räkenskaper.

A-son har i ett senare yttrande till RN uppgett att det exceldokument som han gett in till myndigheten upprättades först i samband med att bolagets bokföring gjordes om under våren 2008.

## **5 RN:s bedömning**

### *5.1 Underlåten anmärkning på bokföring som upprättats i strid med bokföringslagen*

Av bokföringslagen (1999:1078) framgår följande. Enligt 4 kap. 1 § ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1-5 §§. Enligt 4 kap. 2 § ska bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. 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 om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten samt fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Vid räkenskapsårets utgång ska samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras (kontantmetoden).<sup>1</sup> I 1 kap. 2 § 6 definieras affärshändelser som alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets relationer med omvärlden såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder etc. Av 5 kap. 6 § framgår vidare att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Enligt 5 kap. 7 § ska en verifikation innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör.

Av utredningen i ärendet framgår att under räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 bokförde bolaget kostnader avseende varuinköp och försäljningsintäkter först vid betalningstidpunkten med uppgifter om insättning och uttag som underlag. Eftersom dessa underlag saknade hänvisningar till fakturor och inte innehöll samtliga de uppgifter som ska framgå av en verifikation, fanns det inte några godtagbara verifikationer till bokförda inköp och försäljningar. Det är vidare utrett att det i bolagets verksamhet förekom fakturor som avsåg betydande belopp. Bolagets bokföring fick därför inte upprättas enligt kontantmetoden. RN finner att bolagets bokföring i dessa hänseenden har upprättats i strid med grundläggande bestämmelser i bokföringslagen. A-son skulle ha anmärkt på detta i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06. Den omständigheten att han vid sin revision av räkenskapsåret 2005/06 påtalade för bolaget att dess bokföringsmetod inte var förenlig med bokföringslagens bestämmelser innebär inte att han kunde underlåta att anmärka på bristerna i bokföringen i sin revisionsberättelse för detta år. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har han åsidosatt god revisionsd.

## *5.2 Underlåten granskning*

Av A-son mycket knapphändig dokumentation kan inte utläsas att han har utfört någon godtagbar granskning av bolagets räkenskaper för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06.

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2004/05 framgår att bolaget inte redovisade något varulager, några kundfordringar eller leverantörsskulder. För räkenskapsåret 2005/06 redovisades inte heller några kundfordringar. Däremot redovisades lager med 1 mnkr och omkostnadsskulder med 353 000 kr. Av A-son uppgifter framgår att han för båda åren var medveten om att bolaget bokförde försäljningsintäkter respektive kostnader för varuinköp först vid betalningstidpunkten samt att betalningarna ofta avsåg delbetalningar och förskott. Trots denna kännedom har han, utan egen granskning, förlitat sig på företagsledarens uppgifter att det inte fanns några obetalda fakturor per respektive balansdag. RN finner att A-son skulle ha ifrågasatt rimligheten av att dessa poster saknades i bolagets årsredovisningar. Eftersom varorna köptes i Kina och Taiwan och transporterades till Sverige med båt skulle han vidare ha granskat leveransvillkoren för att kunna bedöma när äganderätten till inköpta varor övergick till bolaget och därmed om bolaget skulle redovisa varor på väg per balansdagarna den 30 juni 2005 respektive den 30 juni 2006. Han har underlåtit att göra detta och har därför inte haft grund för att ta ställning till värdet på bolagets varulager.

A-son har uppgett att han inte minns om han gjorde någon periodiseringskontroll för de aktuella räkenskapsåren. RN konstaterar att, om han hade gjort tillräckliga sådana kontroller, skulle han ha upptäckt att bolaget gjorde betalningar efter räkenskapsårets utgång avseende fakturor som skulle ha varit bokförda per respektive balansdag. Det måste därför antas att sådana

---

<sup>1</sup> Jfr BFNAR 2001:2 Löpande bokföring, p. 26-29, Kontantmetoden.

kontroller inte gjordes. A-son har därmed saknat grund för sin bedömning att bolagets intäkter och varukostnader var fullständigt redovisade och rätt periodiserade per respektive balansdag.

Sammantaget finner RN att A-son har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

### *5.3 Jämförelsesiffror i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07*

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 7 årsredovisningslagen (1995:1554) ska den ingående balansen för ett räkenskapsår stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret, den s.k. kontinuitetsprincipen.

Bolagets redovisning för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 hade gjorts om efter utgången av sistnämnda räkenskapsår. Några nya årsredovisningar hade inte upprättats. Ändringarna medförde att jämförelsesiffrorna i årsredovisningen för räkenskapsåret 2006/07 inte överensstämde med motsvarande sifferuppgifter i årsredovisningen för det föregående räkenskapsåret. De ändrade uppgifterna avsåg väsentliga belopp.

A-son har inte gjort någon granskning av bolagets bokföring för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06 efter det att den gjordes om under år 2008. Den ingående balans som bolaget redovisade den 1 juli 2006 hade således inte omfattats av någon revision. RN finner att det har ålegat A-son att för räkenskapsåret 2006/07 bilda sig en välgrundad uppfattning om den ingående balansens tillförlitlighet. Eftersom han inte har gjort detta, har han inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultaträkning för detta år. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

## **6 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit att det har förekommit omfattande fel och brister i A-son revisionsinsatser för räkenskapsåren 2004/05 och 2005/06. Han har underlåtit att anmärka på att bolagets redovisning för dessa räkenskapsår hade upprättats i strid mot bokföringslagen. Han har beträffande väsentliga balansposter underlåtit att göra en egen granskning och har istället förlitat sig på uppgifter från bolagets företrädare. Han har därmed inte haft grund för att tillstyrka att bolagets resultat- och balansräkningar fastställdes för dessa räkenskapsår. Vidare har han underlåtit att vidta några åtgärder för att förvissa sig om den ingående balansens tillförlitlighet för räkenskapsåret 2006/07. Därmed har han inte heller haft grund för att tillstyrka att bolagets resultaträkning fastställdes för detta räkenskapsår.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger A-son till last är allvarligt ska han meddelas varning.

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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Jessika Eckert samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.