

## D 14

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en underrättelse från Skatteverket rörande auktoriserade revisorn A-sons revisionsuppdrag i två aktiebolag, fortsättningsvis benämnda E-bolaget och W-bolaget. Underrättelsen avser räkenskapsåret 2007/08 i båda bolagen samt räkenskapsåret 2008/09 i W-bolaget.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för räkenskapsåren 1 juli 2006–30 juni 2007 och 1 juli 2007–30 juni 2008 i E-bolaget, och för räkenskapsåren 19 juli 2007–30 juni 2008 och 1 juli 2008–30 juni 2009 i W-bolaget. Båda bolagen angavs bedriva grossistverksamhet med tobak och telefonkort. Årsredovisningarna för E-bolaget är undertecknade av en person, fortsättningsvis benämnd AI. Årsredovisningarna för W-bolaget är undertecknade av JI och MH.

### 2 Skatteverkets underrättelse och A-sons kommentarer

Av Skatteverkets underrättelse framgår att Skatteverket har utfört en skatterevision i W-bolaget, omfattande bl.a. räkenskapsåren 2007/08 och 2008/09. Enligt Skatteverket redovisade W-bolaget per balansdagen den 30 juni 2008 en skuld om 3,9 mnkr till E-bolaget utan att E-bolaget redovisade någon motsvarande fordran, ett förfarande som medförde att ett kassaunderskott som i januari 2008 uppgick till 2,7 mnkr eliminerades.

A-son har till RN lämnat följande kommentarer till Skatteverkets underrättelse.

E-bolaget bedrev fram till början av räkenskapsåret 2007/08 försäljning av tobak och telefonkort. Denna verksamhet togs över av W-bolaget som även tog över ett lager om 3,7 mnkr mot en revers. Transaktionen bokfördes felaktigt som ett inköp över kassakontot.

Verksamheten i W-bolaget bestod uteslutande av kontanthandel med en marginal på 2–6 procent. Marginalen rymde inte några kostnader för likvidavgifter till banker och kortföretag. W-bolaget köpte merparten av sina varor från Swedish Match genom förskottsbetalning. Omsättningen var ca 300 tkr per dag vilket gjorde att stora volymer måste köpas varje dag för att leveranserna till kunderna skulle kunna genomföras. För att kunna möta efterfrågan gjordes inköp från samarbetspartners hos vilka det fanns möjlighet att erhålla några dagars kredit. Inköpsfakturer bokfördes över kassakontot med angivet fakturadatum, vilket ledde till att det från bokföringen kunde uppstå ett kassaunderskott eller kassaöverskott. Han anmärkte i W-bolagets revisionsberättelse för räkenskapsåret 2007/08 på att kassaredovisningen hade varit bristfällig och att det inte gick att följa transaktionerna som redovisades över kassakontot.

Han granskade E-bolagets räkenskaper för räkenskapsåret 2007/08 i september 2008 och W-bolagets räkenskaper i december samma år. Vid revisionen av W-bolaget noterade han att reversen om 3,7 mnkr var skuldförd. Hans minnesbild var att lagret hade sålts till W-bolaget tidigt under hösten 2008 och att det var detta förhållande som låg till grund för transaktionen.

Han fördjupade därför inte sin granskning. Eftersom han hade för avsikt att lämna en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen på grund av bristerna i kassaredovisningen, gjorde han endast en notering på reversen. Att inköpet av lager bokfördes över kassakontot såg han som en felaktig bokföring i enlighet med den i övrigt bristfälliga kassaredovisningen.

Under hösten 2008 skedde det en påtaglig förbättring av kassahanteringen i W-bolaget och dags-kassor sattes in på bank tre gånger per vecka. Redovisningen var inte perfekt men så pass mycket bättre att han drog slutsatsen att han för räkenskapsåret 2008/09 kunde avge en revisionsberättelse upprättad enligt standardutformningen. Han sammanställde sina överväganden och bedömningar i en rapport och diskuterade även förhållandena med kollegor.

### **3 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet**

En auktoriserad eller godkänd 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 2–4 §§ RN:s 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 framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s 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 detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

### **4 E-bolaget, räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08**

#### **4.1 Uppgifter om E-bolaget**

E-bolagets omsättning för räkenskapsåret 2006/07 uppgick enligt årsredovisningen till 1,8 mnkr. Kostnad för sålda varor redovisades med samma belopp. Balansomslutningen uppgick till 4,7 mnkr. I dokumentationen för detta räkenskapsår har A-son antecknat att verksamheten hade varit mer eller mindre vilande under år 2006, men att bolagets styrelseledamot, AI, hade uppgett att bolaget hade börjat bygga upp ett lager för att kunna bedriva grossistverksamhet med tobak. A-son har även antecknat att E-bolaget sålt varulagret efter det att AI hade startat W-bolaget.

För räkenskapsåret 2007/08 redovisades omsättningen med minus 233 tkr och balansomslutningen med 773 tkr. A-son har i dokumentationen för detta räkenskapsår antecknat att verksamheten hade upphört och att bolaget skulle tas över av andra personer för annan verksamhet.

A-son har vidare antecknat att han valdes till revisor i E-bolaget den 22 mars 2007 sedan den tidigare hade revisorn avgått efter att ha avgett en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen. I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2005/06 uttalade den tidigare revisorn att det förelåg osäkerhet kring värdet av bolagets varulager, i årsredovisningen redovisat med 598 tkr, samt att det saknades underlag för av styrelseledamoten AI inlånade medel om 528 tkr och för ett lämnat aktieägartillskott om 300 tkr.

#### 4.2 A-sons revisionsberättelser för E-bolaget

I revisionsberättelsen för E-bolaget avseende räkenskapsåret 2006/07, daterad den 4 mars 2008, informerade A-son bl.a. om att Skatteverket hade gjort en revision av mervärdesskatt och övervägde återkrav av ingående mervärdesskatt som uppgick till betydande belopp. Han anmärkte även på att årsredovisningen var avgiven för sent.

I revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2007/08, daterad den 28 november 2008, informerade han bl.a. om följande. Skatteverket ifrågasatte om E-bolaget bedrev näringsverksamhet, vilket skulle medföra att det inte förelåg skattskyldighet för mervärdesskatt, och hade beslutat att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt. Per den 19 november 2008 redovisades en skuld på bolagets skattekonto med 1,2 mnkr. Bolaget tog i balansräkningen upp en fordran avseende mervärdesskatt om 772 tkr.

I båda revisionsberättelserna uttalade A-son med hänvisning till de fel som hade förekommit i årsredovisningarna att dessa inte hade upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och att de inte gav en rättvisande bild av E-bolagets resultat och ställning enligt god redovisningssed i Sverige. Han avstyrkte därför att årsstämman skulle fastställa resultaträkningen och balansräkningen och disponera vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

#### 4.3 Försäljning av varulager och redovisning av försäljningarna

I A-sons dokumentation finns två avtal avseende E-bolagets överlåtelse av ”rörelse (varulager)” till ett bolag, B-bolaget, för en köpeskilling om 3,1 mnkr respektive 3,4 mnkr, att erläggas kontant på respektive tillträdesdag. Avtalen är daterade den 30 juni 2007 respektive den 15 juli 2007 med tillträde samma dag som dateringen. Av avtalen kan inte utläsas vilka varor som överlåtelseerna omfattade. Per balansdagen den 30 juni 2007 redovisade bolaget ett varulager med 3,4 mnkr. I dokumentationen för räkenskapsåret 2006/07 har A-son antecknat att han hade fått uppgift om att hela lagret skulle säljas före balansdagen men att affären inte hade hunnit slutföras. Han har även antecknat att resten av lagret såldes efter balansdagen till bokfört värde.

Per balansdagen den 30 juni 2008 redovisades inget lager. I dokumentationen för räkenskapsåret 2007/08 har A-son antecknat att lagret om 3,4 mnkr såldes i början av räkenskapsåret.

RN har förelagt A-son att förklara på vilken grund han godtog att bolaget inte för något av räkenskapsåren redovisade försäljningen av lager i resultaträkningen. Han har även förelagts att

kommentera det förhållandet att det av avtalen inte framgår vilka varor som ingick i lagret och att försäljningen av lagret enligt avtalen skulle ske mot kontant betalning.

A-son har uppgett följande.

I samband med avveckling av E-bolaget skedde förhandlingar mellan olika parter om vem som skulle fortsätta att driva verksamheten. Initialt skulle B-bolaget ta över hela verksamheten. Detta fullföljdes inte helt och W-bolaget etablerades och tog över en del av verksamheten under hösten 2007. Försäljningen skedde först till B-bolaget och sedan till W-bolaget. Hela försäljningen skulle ske före den 30 juni 2007. Det blev inte så utan man delade i stället transaktionen i två poster där den ena posten såldes per balansdagen och den andra i början av påföljande räkenskapsår. Försäljningen skedde till bokfört värde varför det inte uppkom någon vinst. Försäljningen avsåg en rörelse och nettoredovisades. Det var sålunda inte en traditionell försäljning mellan leverantör och kund. Han tog del av båda avtalen med B-bolaget som avsåg hela det redovisade lagret. Det fanns en handskriven lista på ett stort antal sidor som han inte fann någon anledning att kopiera. Det viktiga var att hela lagret skulle övergå och att överlåtelsen skedde till bokfört värde. Parterna var överens om vad som hade sålts. Avsikten var att betalning skulle erläggas kontant. Så skedde inte utan köparen övertog den skuld som fanns.

RN gör följande bedömning.

A-son var skyldig att göra en tillfredsställande granskning av E-bolagets uppgivna försäljning av varulagret. Dokumentationen ger dock inte något stöd för att det förekom någon tillräcklig granskning i denna del. A-son har visserligen till RN lämnat vissa kompletterande uppgifter, såsom att han tog del av underlag som visade vilka varor som ingick i det lager som enligt avtal såldes till B-bolaget och att de i dokumentationen intagna avtalen med B-bolaget inte fullföljdes. Han har emellertid inte genom dessa uppgifter – som t.ex. inte ger besked om vad som föranledde att avtalen med B-bolaget inte fullföljdes – gjort sannolikt att han genomförde en tillfredsställande granskning av den uppgivna försäljningen. RN drar därför slutsatsen att granskningen i detta avseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 3 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte genomföra en godtagbar granskning av E-bolagets försäljning av varulagret har A-son åsidosatt god revisionsssed.

I 1 kap. 2 § 9 bokföringslagen (1999:1078) anges bl.a. att nettoomsättning är intäkter från sålda varor som ingår i företagets normala verksamhet. Enligt 3 kap. 2 § årsredovisningslagen ska resultaträkningen i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Av 2 kap. 4 § första stycket 6 samma lag framgår att intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra.

E-bolaget som bedrev grossistverksamhet redovisade en försäljning av sitt lager i juni respektive juli 2007. För det fall försäljningen genomfördes på det sätt som den redovisades av bolaget (se ovan) gav den upphov till en intäkt som skulle ha redovisats i resultaträkningen för respektive räkenskapsår, varvid lagerminskningen samtidigt skulle ha redovisats som en kostnad för sålda varor. Någon sådan intäkt eller kostnad redovisades dock inte i resultaträkningen. A-son skulle för E-bolagets ledning ha påtalat att redovisningen inte var korrekt. Om rättelse inte gjordes, skulle han i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att bolagets resultaträkning för båda räkenskapsåren inte redovisade samtliga intäkter och kostnader. Genom att inte vidta någon av dessa åtgärder för vare sig räkenskapsåret 2006/07 eller räkenskapsåret 2007/08 har han åsidosatt god revisionsssed.

#### 4.4 Granskning av långfristiga skulder – skuld till aktieägaren

E-bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2007 en skuld till aktieägaren, AI, med 4,6 mnkr. Av uppgifter i A-sons dokumentation framgår att skulden redovisades med 8 mnkr innan försäljningen av lager om 3,1 mnkr bokfördes. A-son har antecknat att huvuddelen av beloppet kom från aktieägarens släktingar i utlandet och att han hade inhämtat bankbesked som bevis på inlånade medel om ca 3,9 mnkr. De aktuella dokumenten är daterade den 29 juli, 31 juli respektive 16 augusti 2007 och avfattade på ett utländskt språk. Av dokumenten går inte att utläsa om dateringen avser datum för överföring av de angivna beloppen.

A-son har uppgett följande.

AI informerade honom om sin verksamhet och sina planer samt uppgav att verksamheten finansierades med familjens pengar i utlandet. Han uppfattade redogörelsen om finansieringen som trovärdig. Han noterade redan på ett tidigt stadium av revisionen av räkenskapsåret 2006/07 att det kunde ifrågasättas om E-bolaget bedrev näringsverksamhet. Av den anledningen avstyrkte han fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Han fördjupade inte sin granskning av skulden till aktieägaren per balansdagen den 30 juni 2007, eftersom denna skuld inte skulle leda till någon ändrad bedömning av hans ställningstaganden i revisionsberättelsen. Han uppmärksammade inte att de underlag som han tog del av var daterade efter balansdagen och att dessa därmed inte skulle kunna utgöra ”en grund för överföring till E-bolaget”. Avierna anger datum för transaktionerna.

RN gör följande bedömning.

A-son har till RN uppgett att han inte fördjupade sin granskning av posten Långfristiga skulder per balansdagen den 30 juni 2007, eftersom han hade fått information som innebar att han av andra skäl skulle avstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen.

En revisor måste agera aktivt för att erhålla de revisionsbevis som behövs för revisionen. Det är därför inte godtagbart att en revisor underlåter att försöka att erhålla underlag om en post under hänvisning till att han eller hon avser att göra vissa andra anmärkningar i revisionsberättelsen.

Det framgår av A-sons egna uppgifter att han inte försökte att få sådana underlag från bolaget som krävdes för att han skulle kunna göra en godtagbar granskning av posten Långfristiga skulder per balansdagen den 30 juni 2007.

A-son underlät således att göra en godtagbar granskning av en väsentlig balanspost i balansräkningen för räkenskapsåret 2006/07. Genom att inte göra en godtagbar granskning av E-bolagets långfristiga skulder har han åsidosatt god revisionssed.

## **5 W-bolaget, räkenskapsåret 2007/08**

### 5.1 Uppgifter om bolaget

W-bolagets omsättning för räkenskapsåret 2007/08 uppgick enligt årsredovisningen till 27,6 mnkr. Kostnad för sålda varor redovisades med 26,6 mnkr. Årets vinst redovisades med 248 tkr. I revisionsdokumentationen har A-son antecknat följande. Inköpen sköttes av AI och betalades kontant då bolaget var nystartat och inte fick några krediter. Även försäljningen skedde företrädesvis mot kontant betalning. Bolagets kontanthantering var omfattande. Redovisningen var bristfällig och det gick inte att följa den fullt ut. Bolaget hade inget lagerredovisningssystem. Han bedömde risken som hög främst avseende lagret och kassahanteringen.

I revisionsberättelsen för W-bolaget avseende räkenskapsåret 2007/08, daterad den 30 december 2008, uppgav A-son bl.a. följande. Bolaget hade inte haft ett fungerande kassaregister under hela räkenskapsåret och han hade därför inte möjlighet att bedöma om samtliga intäkter var redovisade på ett korrekt sätt. Lagerinventering hade inte utförts enligt föreskrifter och god sed varför han inte kunde uttala sig om lagret hade redovisats på ett korrekt sätt. Han kunde varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman skulle fastställa resultaträkningen och balansräkningen, disponera vinsten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen eller bevilja styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

## 5.2 Granskning av kassa, kontanthantering m.m.

Som ovan har framgått har A-son uppgett att den av E-bolaget tidigare bedrivna verksamheten togs över av W-bolaget som även tog över ett lager om 3,7 mnkr, och att transaktionen bokfördes felaktigt. Han har också uppgett att han såg det förhållandet att inköpet av lagret bokfördes över kassakontot som en felaktig bokföring i enlighet med den i övrigt bristfälliga kassaredovisningen.

I dokumentationen från granskningen av räkenskapsåret 2007/08 har A-son antecknat att W-bolagets kassaredovisning inte fungerade, att kassan inte gick att följa och att han avsåg att avge en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen.

Dokumentationen av granskningen omfattar bl.a. ett utdrag ur huvudboken för kassakontot. Av detta framgår att bolaget den 5 januari 2008 redovisade en ökning av kassasaldot med 3,7 mnkr, med angivande av texten "Lånerevers". Per balansdagen redovisades kassasaldot med 14 tkr sedan ett belopp om 225 tkr, med texten Egna insättningar, hade bokförts som sista transaktion per balansdagen. Som underlag till posten Övriga långfristiga skulder finns bl.a. två reverser med E-bolaget som långgivare, den ena med beloppet 3,7 mnkr och daterad den 5 januari 2008, den andra med beloppet 225 tkr och daterad den 30 juni 2008.

Kassakontot hade under perioden 23 oktober 2007–2 januari 2008 ett negativt saldo, varvid underskottet varierade mellan minus 1,3 mnkr och minus 4,3 mnkr. Den redovisade ökningen av kassasaldot med 3,7 mnkr den 5 januari 2008 medförde att kassakontot hade ett positivt saldo under perioderna 5 januari–31 januari, 29 februari–9 april, 30 april–19 maj samt under några dagar i maj 2008. Under övriga perioder förekom underskott i det redovisade kassasaldot. På kassakontot finns två korrigeringar, bokförda den 4 april 2008, med texten "Korr Lev skuld". I övrigt har inga korrigeringar eller rättelser bokförts på kontot under räkenskapsåret.

RN har förelagt A-son att kommentera det förhållandet att kassabehållningen var negativ under flera perioder av räkenskapsåret. Han har även förelagts att kommentera det förhållandet att ett inköp av ett lager mot en revers bokfördes som en ökning av kassan.

A-son har uppgett följande.

Att saldot på kassakontot blev 14 tkr berodde på att det skedde en kassaavstämning per balansdagen. Kassaredovisningen hade inte varit korrekt men genom bokslutstransaktionen blev den redovisad till det belopp som fanns i kassan enligt bolaget. Förhållandet att kassasaldot hade varit negativt under en del av året förklaras med att man tycks ha blandat ihop fakturadatum och betalningsdatum. Detta omöjliggör en tillförlitlig avstämning av redovisat kassasaldo, eftersom betalningar blir bokförda några dagar innan de faktiskt görs.

Inköpet av lagret redovisades på kassakontot i stället för på lagerkontot. Inköpet borde ha redovisats på lagerkontot, eftersom det var ett lager som bolaget övertog. Den felaktiga bokföringen påverkade inte årsredovisningen, eftersom lagret korrigerades genom att ”lager redovisades genom en inventering som en lagervärdering per 2008-06-30”.

Att årsredovisningen inte påverkades av att inköpet av lager bokfördes felaktigt kan förklaras på följande sätt. Bokföringen av inköp av ett lager som redovisas som en ökad kassabehållning innebär att den redovisade kassabehållningen under räkenskapsåret överstiger den verkliga kassabehållningen med det felredovisade beloppet. Detta korrigeras i samband med bokslutsarbetet då både lager och kassa redovisas till inventerade värden. En sådan korrigering medför att den redovisade kassabehållningen minskar och att lagret ökar samtidigt som varukostnaden påverkas.

I revisionsberättelsen påpekade han att han inte kunde bedöma om alla intäkter var korrekt redovisade. Han har inte vid något tillfälle uttalat att kassan och årsredovisningen var korrekt.

RN gör följande bedömning.

A-son har uppgett att det förhållandet att saldot på kassakontot redovisades med ett negativt belopp berodde på att bolaget bokförde leverantörsfakturor som betalade innan betalningen ägde rum. Enligt RN:s mening kan detta inte vara förklaringen till de kassaunderskott som redovisades under räkenskapsåret. Under november och december redovisades oavbrutet ett betydande underskott på kassakontot. Även om betalningar gjordes senare än vid de tidpunkter då de redovisades kan de med hänsyn till att bolaget i allt väsentligt betalade sina inköp kontant inte leda till ett så stort bestående kassaunderskott som det som bolaget redovisade. Eftersom kassan felaktigt ökades med 3,7 mnkr den 5 januari 2008, förklarar A-sons uppgifter inte heller de kassaunderskott som redovisades därefter. RN konstaterar därför att A-son inte hade tillräckliga revisionsbevis för att kassan uppgick till 14 tkr per balansdagen.

A-son har vidare uppgett att den redovisade ökade kassabehållningen om 3,7 mnkr, som inte motsvarades av en verklig ökning av kassan, inte påverkade årsredovisningen eftersom kassakontot kom att korrigeras i bokslutsarbetet. Av hans dokumentation framgår emellertid att någon korrigering av kassasaldot, som skulle kunna avse korrigering av en för högt bokförd kassabehållning, inte redovisades under räkenskapsåret. RN finner därför att A-sons uppfattning att årsredovisningen inte påverkades av den felbokföring som skedde inte är korrekt. Bolaget kom alltså att i årsredovisningen att redovisa ett för högt kassasaldo med 3,7 mnkr.

I sin revisionsberättelse har A-son anmärkt bl.a. på att bolaget inte under hela räkenskapsåret hade ett fungerande kassaregister och att han därför inte hade möjlighet att bedöma huruvida

samtliga intäkter var redovisade på ett korrekt sätt. Han valde att varken tillstyrka eller avstyrka att årsstämman skulle fastställa resultaträkningen och balansräkningen RN finner mot bakgrund av vad som framkommit ovan att A-son borde ha avstyrkt fastställande av resultaträkningen och balansräkningen för räkenskapsåret. Genom att underlåta att göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

### 5.3 Granskning av långfristiga skulder

W-bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2008 långfristiga skulder med 6 mnkr. Av en specifikation till posten framgår att skulden avsåg dels de två ovan behandlade reverslånen från E-bolaget om 3,7 mnkr respektive 225 tkr, dels ett lån från aktieägaren, MH, om 2 mnkr. Som revisionsbevis finns de ovan nämnda reverserna enligt vilka E-bolaget angavs låna ut 3,7 mnkr respektive 225 tkr till W-bolaget. Som underlag till posten Lån från aktieägaren finns kopior av två dokument, daterade den 29 respektive den 31 juli 2007. A-son har, vad avser lån från aktieägaren, bl.a. antecknat ”Inhämta banköverföring från [utlandet]. Detta inkluderas i den råddiga kassaredovisningen som inte går att följa”. Av dokumentationen kan inte utläsas om han gjorde några kontroller eller överväganden avseende E-bolagets lån till W-bolaget.

RN noterar att underlagen till posten Lån från aktieägaren MH är samma underlag som anges verifiera E-bolagets skuld till aktieägaren AI per den 30 juni 2007 (se avsnitt 4.4).

A-son har uppgett följande.

Vid revisionen av W-bolaget noterade han att reversen om 3,7 mnkr var skuldförd. Hans minnesbild var att lagret hade sålts till W-bolaget tidigt under hösten 2008 och att det var detta förhållande som låg till grund för transaktionen. Han fördjupade därför inte sin granskning. Eftersom han hade för avsikt att lämna en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen på grund av bristerna i kassaredovisningen, gjorde han endast en notering på reversen. Skulden till E-bolaget uppkom genom att transaktionen skedde i två steg. E-bolaget sålde lagret till B-bolaget. Denna transaktion genomfördes inte till fullo utan en del av lagret övertogs av W-bolaget.

Han fick texten i bankbeskeden översatt till svenska. Skatteverket har även genom sina tolkar översatt texten och funnit att den avser banköverföringar från utlandet. Han uppmärksammade inte att de bankbesked som han hade tillgång till vid revisionen av W-bolaget räkenskapsåret 2007/08 var samma underlag som han hade tillgång till vid revisionen av E-bolaget räkenskapsåret 2006/07 utan noterade detta först i samband med RN:s frågor i disciplinärendet.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan var revisionsberättelsen för E-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 daterad den 28 november 2008 och revisionsberättelsen för W-bolaget för samma räkenskapsår daterad den 30 december 2008. A-son hade således redan granskat E-bolagets årsredovisning och räkenskaper för räkenskapsåret 2007/08 då han genomförde sin granskning av W-bolaget. Av hans dokumentation framgår att E-bolaget inte redovisade någon fordran på W-bolaget om 3,9 mnkr utan att ersättningen från försäljningen av lagret i stället hade minskat E-bolagets skuld till aktieägaren.



RN konstaterar att A-son godtog att W-bolaget redovisade skulder till E-bolaget i form av reverser om totalt 3,9 mnkr. Han baserade sina slutsatser om att reverserna var balansgilla på sin allmänna kännedom om att W-bolaget hade köpt del av E-bolagets lager. Med hänsyn till det sammantaget höga beloppet skulle han ha fördjupat sin granskning av om de två reverserna var balansgilla. Han skulle därför ha kontrollerat E-bolagets redovisning av försäljningen av lagret och om E-bolaget redovisade motsvarande fordran på W-bolaget. En genomgång av revisionsdokumentation för E-bolaget hade visat att E-bolaget inte redovisade någon fordran på W-bolaget. Av hans yttranden till RN framgår att han inte vidtog några sådana granskningsåtgärder avseende reverserna. Han har som skäl för detta angett att han ändå hade för avsikt att lämna en revisionsberättelse som avvek från standardutformningen på grund av bristerna i kassaredovisningen.

Som RN har konstaterat ovan är det inte godtagbart att en revisor underlåter att försöka att erhålla underlag rörande en post under hänvisning till att han eller hon kommer att göra vissa andra anmärkningar i revisionsberättelsen. RN konstaterar därför att A-son inte gjorde någon tillräcklig granskning av den redovisade skulden till E-bolaget.

Vad gäller skulden till MH om 2 mnkr innehöll A-sons dokumentation inga andra revisionsbevis än två av de tre dokument som också ingick i hans dokumentation för E-bolaget per den 30 juni 2007. I sina yttranden till RN har han uppgett att han fick texten översatt till svenska och att dokumenten avsåg banköverföringar men att han inte uppmärksammade att det var samma underlag som han hade tillgång till vid revisionen av ett annat bolag och ett tidigare räkenskapsår. Varken hans dokumentation eller hans yttrande till RN ger något besked om dokumentens innehåll. Han har därför inte gjort sannolikt att han hade några godtagbara revisionsbevis avseende skulden till MH (jfr den i avsnitt 3 angivna bevisbörderegeln). RN:s slutsats är att A-sons granskning även i detta avseende var bristfällig.

RN konstaterar sammantaget att A-son, genom att inte göra en godtagbar granskning av W-bolagets långfristiga skulder, har åsidosatt god revisionssed.

## **6 W-bolaget, räkenskapsåret 2008/09**

### **6.1 Uppgifter om bolaget**

Under räkenskapsåret 2008/09 redovisade W-bolaget en omsättning om 78,1 mnkr och kostnader för sålda varor med 74,7 mnkr. Årets vinst redovisades med 704 tkr. A-sons revisionsberättelse för W-bolaget är daterad den 20 september 2009 och upprättad enligt standardutformningen.

### **6.2 Granskning av långfristiga skulder**

Per balansdagen den 30 juni 2009 redovisades långfristiga skulder med 6,4 mnkr. Enligt en bokslutsbilaga bestod posten av ett reverslån om 3,8 mnkr med AI som långgivare, ytterligare två reverslån om vardera 1 mnkr där två namngivna personer angavs vara långgivare, samt ett reverslån om 615 tkr utan uppgift om vem som var långgivare. A-son har antecknat att han hade inhämtat lånereverser och underlag som visade varifrån pengarna kom. A-sons revisionsbevis avser de båda lånen om 1 mnkr.

RN har förelagt A-son att uppge vilka revisionsbevis han hade tillgång till bl.a. avseende under året gjorda amorteringar av reverslånen från E-bolaget om 3,9 mnkr och skulden till aktieägaren MH om 2 mnkr (se avsnitt 5.3 ovan) samt att kommentera förhållandet att det i hans dokumentation saknas reverser till två av reverslånen.

A-son har uppgett följande.

Den skuld till E-bolaget om 3,9 mnkr som redovisades vid räkenskapsårets ingång bokades om som en skuld till AI då den grundades på en felaktig handling som hade upprättats av redovisningsbyrån. Skulden till AI uppkom i samband med köpet av lagret från B-bolaget/E-bolaget. Vid E-bolagets försäljning av lagret övertog W-bolaget den skuld till AI som E-bolaget tidigare hade.

Den återbetalning som gjordes till MH framgår av bolagets huvudbok och bokförda verifikationer, vilka han tog del av. Vad avser reverslånet om 615 tkr inhämtade han en revers. Den finns inte i hans revisionsdokumentation ”utan måste ha hamnat någon annanstans”. Såvitt han minns gjordes inlåningen till bolaget om 615 tkr av MH med medel som tidigare hade återbetalats till honom.

RN gör följande bedömning.

Den per balansdagen redovisade skulden till AI uppkom enligt A-son genom att en skuld till E-bolaget bokades om till en skuld till AI. Eftersom A-son saknade revisionsbevis för att W-bolaget hade en skuld till E-bolaget saknade han också revisionsbevis för att det var möjligt att boka om en skuld på det sätt som gjordes. A-sons uppgifter skulle ha kunnat godtas om hans uppgift om att kassasaldot för föregående år korrigerats hade verifierats. Som framgått ovan saknas det emellertid revisionsbevis för att kassasaldot hade korrigerats på det sätt som A-son uppgett. RN kan mot den bakgrunden inte se annat än att A-son saknade revisionsbevis för att W-bolaget per balansdagen hade en skuld till AI.

Vad gäller återbetalning av bolagets lån till MH och ny inlåning från MH finns inga revisionsbevis i A-sons dokumentation. Han har uppgett att han tog del av huvudbok och verifikationer som visar återbetalningen och att han inhämtade en revers om 615 tkr som dock inte finns i hans dokumentation. RN anser därför inte att han gjort sannolikt att hans granskning av bolagets mellanhavanden med MH var godtagbar (jfr den i avsnitt 3 angivna bevisbörderegeln).

RN:s slutsats är att A-sons granskning av W-bolagets långfristiga skulder räkenskapsåret 2008/09 var otillräcklig. Han hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

## **7 A-sons revisorspåteckningar**

I revisorspåteckningen på E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2006/07 angav A-son att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen. Dock saknas upplysning om att han i revisionsberättelsen avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret.

I revisorspåteckningen på E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 saknas upplysning om att A-sons revisionsberättelse avvek från standardutformningen och att han i revisionsberättelsen avstyrkte fastställande av resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret.

I revisorspåteckningen på W-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 saknas upplysning om att A-sons revisionsberättelse avvek från standardutformningen och att han i revisionsberättelsen uttalade att han varken tillstyrkte eller avstyrkte att årsstämman skulle fastställa resultat- och balansräkningarna för räkenskapsåret.

A-son har uppgett följande.

Han kan i efterhand konstatera att hans revisorspåteckningar på årsredovisningarna i E-bolaget för räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08 samt W-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 var bristfälliga.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 28 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen (revisorspåteckning). Om revisorn anser att balansräkningen och resultaträkningen inte bör fastställas följer av 9 kap. 32 § andra stycket samma lag att detta ska anges i revisorspåteckningen. I Revisions-standard i Sverige (RS) 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag p. 49SE, som gällde vid genomförandet av de nu aktuella revisionerna, anges vidare att det av revisorspåteckningen ska framgå om revisionsberättelsen avviker från standardutformningen och att det också ska anges om revisorn inte tillstyrker att balansräkningen och resultaträkningen fastställs.

A-son har i två fall underlåtit att i revisorspåteckningen ange att han avstyrkte fastställande av balans- och resultaträkningarna och i ett fall att han varken till- eller avstyrkte räkningarna. I två fall har han överhuvudtaget inte upplyst om att revisionsberättelsen avvek från standardutformningen. Genom att inte utforma revisorspåteckningarna enligt gällande bestämmelser har han åsidosatt god revisionsred.

## **8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete. I E-bolaget har han inte något av räkenskapsåren genomfört en godtagbar granskning av bolagets försäljning av ett varulager. Han har underlåtit att vidta några åtgärder då alla intäkter och kostnader inte redovisades i resultaträkningen. Under ett räkenskapsår har han inte gjort någon godtagbar granskning av posten Långfristiga skulder. I W-bolaget har han vid en revision inte haft godtagbara revisionsbevis för den redovisade kassabehållningen. Under båda räkenskapsåren har hans granskning av långfristiga skulder varit bristfällig. Bristerna har varit så omfattande att han i revisionsberättelsen för det första räkenskapsåret borde ha avstyrkt ett fastställande av resultat- och balansräkningarna. För det andra räkenskapsåret har han tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för detta. Slutligen har han inte utformat sina revisorspåteckningar enligt gällande bestämmelser.

Genom att i nu behandlade avseenden åsidosätta god revisionssed har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid bestämmande av åtgärd beaktar RN följande.

A-son meddelades den 19 mars 2009 varning för att han inte hade anmärkt på att årsredovisningarna för räkenskapsåren 2004/05 och 2006 i ett aktiebolag som bedrev värdepappersrörelse inte var upprättad enligt tillämplig lag och för att han uttalade att årsredovisningarna gav en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning (dnr 2009-456). Han meddelades även varning den 15 december 2011 för att han genom att inte kontakta motpartens ombud gjort en otillräcklig granskning av utfallet av en tvist varvid ett belopp om 1 mnkr inte kom att bokföras i ett aktiebolag under räkenskapsåret 2005 (dnr 2010-560).

RN konstaterar att de brister i A-sons revisionsarbete som har framkommit i det nu aktuella ärendet i sig är så allvarliga att det finns skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Att han tidigare vid två tillfällen har meddelats varning är också graverande. Vid en samlad bedömning finner RN att omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande och att hans auktorisation som revisor bör upphävas med omedelbar verkan.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) upphäver RN A-sons auktorisation som revisor. Med stöd av 35 § andra stycket samma lag bestämmer RN att beslutet ska gälla omedelbart.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarat direktören Anita Wickström, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Fredrik Ben