

## D 44/08

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son. Underrättelsen rör dennes uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåren 2004 och 2005.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande.

Under de aktuella räkenskapsåren ägdes bolaget av en fysisk person som tillika var dess ende styrelseledamot (företagsledaren). Bolagets verksamhet utgjordes i huvudsak av försäljning av möbler till privatpersoner. En stor del av försäljningen skedde mot kontant betalning. Möblerna importerades från Italien, Belgien, Danmark och Polen. A-son har i sin revisionsberättelse för räkenskapsåret 2004 anmärkt att årsredovisningen inte har upprättats inom föreskriven tid samt att mervärdesskatt inte har löpande inbetalats under året eller redovisats med rätt belopp. Däremot har han för räkenskapsåret 2005 avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen.

För räkenskapsåren 2004 och 2005 redovisade bolaget en omsättning med ca 4 mnkr. Balansomslutningen uppgick till ca 5 mnkr för båda de aktuella åren och bolagets varulager redovisades med ca 3 mnkr. Under de aktuella åren hade bolaget inte några skulder till kreditinstitut utan bolagets verksamhet finansierades genom lån från företagsledaren. Bolagets skuld till företagsledaren uppgick under dessa år till ca 4 mnkr. Bolaget redovisade en förlust för räkenskapsåret 2004 med 718 000 kr och för räkenskapsåret 2005 med 460 000 kr.

### 2 Intäktsredovisning, varulager m.m.

#### 2.1 Skatteverkets underrättelse

Skatteverket har vid en skatterevision i bolaget funnit brister i bolagets redovisning under de granskade räkenskapsåren 2004 och 2005. Skatteverket har bl.a. gjort gällande att bolaget under de aktuella räkenskapsåren haft bristfälliga bokföringsrutiner avseende dess försäljning samt att det saknats verifikationer för båda åren. Bolaget har inte haft någon kassaapparat eller kassabok och har inte upprättat några dagliga kassarapporter. Det finns därmed ingen uppgift om hur stora bolagets dagskassar har varit under de aktuella räkenskapsåren. I bolagets bokföring har det inte funnits något konto för kassan. I avsaknad av kassakonto har bolaget i bokföringen använt ett avräkningskonto med ägaren för bokföring av kontanta transaktioner. Skatteverket har vidare gjort gällande att det under år 2005 har skett flera korrigeringar av saldot på checkräkningskontot, varvid samma avräkningskonto använts som motkonto. Skatteverket anser att det inte går att utesluta att sådana rättelser som ökat skulden till ägaren avser oredovisad försäljning. Skatteverket har även jämfört bolagets redovisade bruttovinster för de aktuella räkenskapsåren med branschdata och gjort bedömningen att de bruttovinster som bolaget redovisat har varit låga och legat betydligt under branschgenomsnittet.

För att kunna stämma av bolagets lagersaldo för räkenskapsåren 2004 och 2005 har Skatteverket begärt att få ta del av bolagets inventeringslistor för dessa år. För respektive år har

verket fått en kort lista som i sin tur hänvisar till ytterligare listor (specifikationer). Företagsledaren har till Skatteverket uppgett att specifikationerna inte finns kvar.

## *2.2 A-sons revisionsdokumentation*

### 2004

A-son har i sin revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2004 noterat försäljning, kassahantering, lagerhantering och täckningsbidrag som områden med hög risk. Beträffande granskningen av kassan har han antecknat följande. ”Enligt huvudboken har konto kassa inte berörts någon gång under året. [...] Någon löpande kassarapportering synes ej ha skett och därmed ingen bokföring. Utdrag ur huvudboken konto 2393 skuld till aktieägare visar att en hel del kontanttransaktioner förts via detta konto, både insättningar och uttag. Kontanta insättningar synes vara bokförda 1 ggr/mån och bokförts mot avräkningskontot för aktieägare.” A-son har även antecknat att företagsledaren har uppgett att bolagets kassa inte har bokförts dagligen på grund av tidsbrist samt att pengarna förvarades i ett kassaskåp.

Beträffande lagerredovisningen har A-son noterat följande. Bolaget har inte någon lagerredovisning. Han har inte haft möjlighet att närvara vid inventeringen i nära samband med balansdagen, varför han har gjort en överslagsberäkning genom att kontrollera täckningsbidraget. Bolagets marginal uppgick till ca 21 procent. Lagerlistan upptog olika möbelgrupper och respektive grupp följs av en summa och texten ”enligt lista”. Lagerlistan var inte underskriven. I A-sons dokumentation finns en sammanställning över lagret som visar det totala värdet för varje möbelgrupp. De upptagna möbelgrupperna summerar till ett belopp om ca 3 mnkr. Handlingen är inte underskriven. Av A-sons anteckningar framgår att han efterfrågat men inte fått tillgång till några underliggande specifikationer. I dokumentationen finns även en skrivelse till bolagets styrelse, daterad den 6 juli 2005, i vilken A-son påpekar att han vid sin granskning av bolagets räkenskaper för år 2004 haft svårigheter att följa bolagets redovisning samt att han i ett tidigare skede påtalat att dagskassorna inte ”kan samlas” under ett flertal månader utan ska bokföras samma dag som affärshändelsen inträffat. Han har vidare påpekat att han flera gånger fått efterlysa räkenskapsmaterial såsom underlag till oidentifierade insättningar på checkräkningskontot, en underskriven komplett lagerlista, underlag till fordringar m.m. Slutligen har han noterat att han snarast behövde erhålla det saknade materialet för att kunna fullgöra revisionsarbetet.

### 2005

A-son har även i sin revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2005 noterat försäljning, kassahantering, lagerhantering och täckningsbidrag som områden med hög risk. Han har antecknat följande. ”I likhet med föregående år har konto kassa inte använts någon gång under året. Det har inte skett någon förändring ang. försäljningstransaktionerna vilket tidigare utlovats.” I likhet med föregående år har en hel del transaktioner som egentligen hör hemma på kontot kassa skett på avräkningskontot och det finns fortfarande en hel del bokföringsorder för avstämning av kassor mot checkräkningskontot och avräkningskontot.

A-son har noterat att eftersom han inte har varit närvarande vid inventeringen kommer han i likhet med föregående år att kontrollera lagret genom överslagsberäkning. Han har vidare antecknat följande. Lagret har upptagits på två separata listor. Ingen av listorna är underskriven.

Specifikationer saknas även detta år. A-son har slutligen antecknat att bolagets marginal uppgick till 24 procent för detta år, dvs. en ökning med 3 procent jämfört med år 2004.

I dokumentationen finns två sammanställningar över lagret som visar det totala värdet för varje möbelgrupp. De upptagna möbelgrupperna summerar till ett belopp om ca 3 mnkr. Ingen av handlingarna har undertecknats och specifikationer saknas. Det finns även en skrivelse till styrelsen, daterad den 30 juni 2006, i vilken A-son bl.a. anger att i likhet med föregående år har det varit svårt att följa bolagets redovisning. Någon förbättring avseende kassarutiner har inte skett. Han hoppas att styrelsen inser allvaret med oordningen i räkenskaperna och att det framöver sker en markant förbättring.

### *2.3 A-sons yttrande*

A-son har uppgett bl.a. följande. Enligt hans mening har bolagets bokföring inte upprättats i enlighet med bokföringslagens regler för räkenskapsåren 2004 och 2005. Han har granskat posterna kassa och bank för de aktuella räkenskapsåren samt påtalat för företagsledaren att bolagets bokföringsrutin avseende försäljning var bristfällig, att bolagets kassarutiner var bristfälliga samt att det saknades uppgift om hur stor respektive dagskassa var. Han har vidare påtalat att avräkningskontot inte fick användas för bolagets kontanttransaktioner. Eftersom bolaget fortsatte att använda avräkningskontot som likvidkonto, fördjupade han sin granskning av detta konto. På grund av annat arbete har han inte varit närvarande vid bolagets inventeringar för de aktuella räkenskapsåren, varför kontrollerna av varulagret har skett genom överslagsberäkning. Han har därvid konstaterat att täckningsbidraget har varit på en låg nivå jämfört med branschen i övrigt.

A-son har uppgett att han i efterhand med viss distans till sin revisionsinsats i bolaget inser att det är uppenbart att han borde ha agerat annorlunda än vad han faktiskt gjorde. Det gäller framförallt hans utformning av respektive års revisionsberättelse. I efterhand förstår han inte hur han kunde låta bli att meddela de iakttagelser som han faktiskt hade gjort. A-son har vidare uppgett att han övervägde om han skulle göra en brottsanmälan enligt aktiebolagslagen (2005:551), men att han kom fram till att han kunde avstå från det.

### *2.4 RN:s bedömning*

Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 bokföringslagen (1999:1078) ska ett företag löpande bokföra alla affärshändelser och se till att det finns verifikationer för samtliga bokföringsposter. Bokföringsskyldigheten ska enligt 4 kap. 2 § nämnda lag fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed. Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag.

I ärendet är utrett att bolaget under räkenskapsåren 2004 och 2005 inte har fullgjort sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Exempelvis har bokföringen inte upprättats löpande. Bolagets affärshändelser har bl.a. bestått i ett stort antal kontanta transaktioner som har bokförts en gång per månad. Under de aktuella åren har bolaget inte haft någon kassaredovisning. Bolaget har använt avräkningskontot med ägaren som likvidkonto istället för ett kassakonto. A-son har för båda åren noterat att det har varit svårt att följa bolagets redovisning. RN finner att det har ålegat A-son att i sina revisionsberättelser anmärka på bristerna i bolagets bokföring och kassarutiner. Han har själv gett uttryck för att så borde ha skett. Därtill anser RN att de ovan nämnda bristerna har varit så stora att A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna dessa år. Genom att inte

anmärka på bristerna i sina revisionsberättelser samt genom att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2004 och 2005 har A-son allvarligt åsidosatt god revisionsred.

Vad gäller A-sons granskning av varulagret framgår av hans yttrande och dokumentation att han inte har varit närvarande vid bolagets lagerinventeringar för räkenskapsåren 2004 och 2005 samt att han inte heller har fått tillgång till några specificerade inventeringslistor vid sina revisioner av bolaget. Under dessa år var varulagret bolagets mest väsentliga tillgångspost och det ankom därför på A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om varulagrets existens och värde. Eftersom A-son inte har varit närvarande vid bolagets lagerinventeringar har det ålegat honom att vidta alternativa granskningsåtgärder.<sup>1</sup> RN finner att de beräkningar av bolagets täckningsbidrag som han har gjort, inte utgör tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna göra en tillförlitlig bedömning av varulagrets existens och värde. A-son har därmed inte haft några godtagbara revisionsbevis för att acceptera det lagervärde som bolaget redovisade för räkenskapsåren 2004 och 2005. Med hänsyn härtill har A-son även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för dessa räkenskapsår. Genom att ändå göra det har A-son även i detta avseende allvarligt åsidosatt god revisionsred.

### **3. Avgång i förtid**

#### *3.1 Bakgrund*

Av A-sons yttrande framgår att hans revisionsuppdrag för bolaget upphörde i förtid, i mars 2007, på bolagets initiativ samt att bolaget har anmält detta till Bolagsverket. A-son har på RN:s fråga uppgett att han inte har anmält sin förtida avgång till Bolagsverket. Han inser att han därmed inte har fullgjort sina skyldigheter enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551).

#### *3.2 RN:s bedömning*

Enligt 9 kap. 22 § aktiebolagslagen upphör ett uppdrag som revisor i förtid, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget ska upphöra. Enligt 9 kap. 23 § samma lag ska en revisor vars uppdrag upphör i förtid genast anmäla detta för registrering i aktiebolagsregistret. Han eller hon ska lämna en kopia av anmälan till bolagets styrelse. Revisorn ska i anmälan lämna en redogörelse för vad han eller hon har funnit vid den granskning som utförts under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs om revisionsberättelser i 9 kap. 33 § andra stycket, 34 § och 35 § aktiebolagslagen. Det innebär att en revisor i anmälan ska anmärka om han eller hon har funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, eller att nämnda personer på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen. Revisorn är dessutom skyldig att anmärka om bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter avseende skatter och avgifter. Revisorn får i anmälan även lämna de upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om.

Av de ovan nämnda bestämmelserna framgår att en revisor vars uppdrag upphör i förtid är skyldig att anmäla sin förtida avgång till Bolagsverket. Detta har en särskild betydelse genom att

---

<sup>1</sup> Se RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster, punkterna 5-7.

revisorn i anmälan ska redogöra för sina iakttagelser vid den granskning, som han eller hon har utfört under den del av det löpande räkenskapsåret som hans eller hennes uppdrag har omfattat.<sup>2</sup> I ärendet har framkommit att A-son entledigades från sitt uppdrag som vald revisor för bolaget i förtid samt att klienten anmält detta till Bolagsverket. RN finner därför att det har ålegat A-son att enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen inge en anmälan avseende sin förtida avgång som revisor i bolaget till Bolagsverket och att i den lämna en redogörelse för sina iakttagelser i enlighet med aktiebolagslagens bestämmelser. Den omständigheten att klienten anmält att A-sons uppdrag som vald revisor upphört i förtid, medför inte en annan bedömning. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

#### **4. Sammanfattande bedömning**

A-son har i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2004 och 2005 underlåtit att anmärka på väsentliga brister i bolagets bokföring och kassarutiner som han noterat vid sina revisioner av bolaget för dessa år. Bristerna har varit så stora att A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna för de aktuella räkenskapsåren. Vidare har A-son inte vidtagit godtagbara granskningsåtgärder för att förvissa sig om varulagrets existens och värde per balansdagarna, vilket medfört att han även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för de aktuella räkenskapsåren. Slutligen har A-son i strid med aktiebolagslagen underlåtit att anmäla sin förtida avgång som revisor i bolaget. RN finner att A-son i ovan angivna avseenden har åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som ligger honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska 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 f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyqvist, enhetschefen Bertil Sjöo samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, revisionsdirektören Kerstin Stenberg samt avdelningsdirektören Jessika Eckert som föredragit ärendet.

---

<sup>2</sup> Se Sten Andersson, Svante Johansson, Rolf Skog, Aktiebolagslagen, En kommentar, Del I, s. 9:59.