

FörvR: dom 2010-11-25, mål nr 43967-10

## D 35/10

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen avser A-sons revision i ett aktiebolag benämnt **oljebolaget** beträffande räkenskapsåren 2003–2008. RN har granskat A-sons dokumentation över genomförda revisioner för dessa räkenskapsår. Härutöver har RN tagit del av A-sons dokumentation över, när disciplinärendet initierades, senast slutförda revisioner i ytterligare fem aktiebolag. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i tre av bolagen, nämligen i **cafébolaget** och dess **moderbolag** (räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009) samt **ingenjörbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2008–30 juni 2009).<sup>1</sup> RN har även tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för såväl moderbolaget som cafébolaget avseende räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08.

### 2 Underrättelse från Skatteverket

#### 2.1 Skatteverkets bedömning av **oljebolagets** redovisning m.m.

Av underrättelsen framgår bl.a. följande.

Skatteverket har genomfört skatterevision i **oljebolaget** avseende räkenskapsåren 2003–2008. Vid denna revision konstaterades att det saknades räkenskaper för räkenskapsåren 2004 och 2005. Skatteverkets granskning av räkenskapsåren 2003, 2006, 2007 och 2008 koncentrerades till avstämningar av bankkontoutdrag mot redovisade intäkter. Härvid uppmärksammades att i räkenskaperna bokförda transaktioner på bolagets bankkonton inte överensstämde med de verkliga transaktionerna. **Oljebolaget** hade haft tre olika bankkonton.

Skatteverket fann att samtliga intäkter inte redovisades i bolagets räkenskaper. Vid avstämningar av bankkontoutdrag mot redovisade intäkter konstaterades att ett flertal belopp, som enligt bankkontoutdrag hade kommit in på bolagets bankkonton, inte fanns bokförda i bolagets räkenskaper. På ett av bolagets bankkonton förekom det under de aktuella åren i genomsnitt 48 transaktioner per år, varav endast sex per år hade bokförts. Intäkter med väsentliga belopp hade undanhållits bokföringen. Bokföringsordrar hade upprättats för att i bokslutet få bankkontonas saldon enligt bokföringen att stämma överens med bankkontoutdrag. Vidare hade sammanblandning skett av privata konton och bolagets konton. Slutligen hade inte samtliga räkenskaper bevarats. Bolaget hade alltså, enligt Skatteverket, i flera avseenden inte fullgjort sin skyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078).

Skatteverket anser att bokföringen har så allvarliga brister att den inte kan ligga till grund för beräkning av ett tillförlitligt resultat. Myndigheten konstaterar att **oljebolagets** bokföring av transaktioner på bankkonton och redovisning av intäkter inte överensstämmer med verkligheten. Vidare ifrågasätter Skatteverket om A-son har gjort några avstämningar av kontoutdrag mot

---

<sup>1</sup> Den kritik som framförs nedan beträffande A-sons dokumentation avser dock samtliga fem aktiebolag.

bolagets bokföring. Hon har påpekat vissa omständigheter kring bokföringen som hon sedan, enligt Skatteverket, inte har följt upp.

Skatteverket har till sin underrättelse till RN bifogat en skrivelse från A-son till oljebolaget efter revisionen av räkenskapsåret 2007, daterad den 23 juni 2008. I denna föreslog hon att styrelsen skulle se över bolagets rutiner vid betalning av skatter och avgifter så att förseningar undveks. Vidare framhöll hon att den interna kontrollen måste förbättras beträffande vad som är bolagets kostnader och vad som är ägarens privata kostnader. Hon framhöll också att det fanns risk för att ägarens avräkningskonto skulle uppvisa en nettofordran på aktieägaren vilket skulle medföra att förbjudna lån förelåg samt att Skatteverket kunde bedöma dessa lån som löneuttag varav skulle följa arbetsgivaravgifter, ökad skatt för företagsledaren och risk för skattetillägg.

## **2.2 RN:s utredning och A-sons yttranden med anledning av Skatteverkets underrättelse**

### **2.2.1 Bokföringens överensstämmelse med bokföringslagens krav**

RN har tagit del av A-sons dokumentation för räkenskapsåren 2003–2008.

A-sons revisionsberättelser för oljebolaget för räkenskapsåren 2003, 2005 och 2007 innehöll anmärkningar rörande skatter och avgifter. Revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2003, 2004 och 2007 innehöll anmärkningar om förbjudna lån. Utöver detta innehöll revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2003–2008 inga avvikelser från standardutformningen.

Som framgått ovan anmärkte A-son i skrivelse till bolaget, daterad den 23 juni 2008, på hanteringen av skatter och avgifter samt sammanblandning av bolagets kostnader och ägarens privata kostnader. Såvitt framgår av dokumentationen gjorde hon däremot inte för något av åren några skriftliga påpekanden till bolaget angående de allvarliga brister som Skatteverket hade funnit beträffande bokföring av banktransaktioner. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om hon någon gång reflekterade över om bristerna var så allvarliga att bokföringen inte hade upprättats enligt bokföringslagen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om hon för något av de här aktuella åren reflekterade över om avsaknaden av underlag och övriga allvarliga brister i redovisningen utgjorde bokföringsbrott och om hon till följd av detta övervägde en anmälan enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen (2005:551). Hon har av RN förelagts att kommentera detta.

Däremot kommenterade A-son i september 2009 i en skrivelse till oljebolagets ägare Skatteverkets revisionspromemoria. I skrivelsen uttalade hon bl.a. att hon hade konstaterat vissa brister i underlaget till bokföringen och de löpande banktransaktionerna. Vidare uppgav hon att den av bolaget anlitate redovisningskonsulten vid flera tillfällen hade beklagat sig över att hon löpande under året hade saknat underlag för att kunna genomföra en fullständig bokföring av banktransaktioner och att allt som inte kunnat redovisas hade hamnat på avräkningskontot för aktieägaren.

A-son har i detta ärende uppgett följande.

Det är korrekt som Skatteverket har konstaterat att samtliga transaktioner på bankkonton under de aktuella åren inte bokfördes i räkenskaperna post för post. Detta berodde på att oljebolagets ägare, tillika styrelseledamot, inte löpande lämnade kontoutdrag till den redovisningskonsult som handhade bokföringen. Denne hade vid ett flertal tillfällen efterlyst kontoutdragen för att få löpande kontroll över bolaget. Avstämning kunde ske först då utdrag och underlag var tillgängliga, dvs. senast i samband med boksluten. Detta var skälet till att antalet transaktioner i bokföringen inte stämde med antalet enligt kontoutdragen. Det är inte revisorns roll att ”pricka kontoutdrag” utan att ta del av och kontrollera att redovisningen överensstämmer med bankens saldo.

Liksom redovisningskonsulten anser hon att ägaren hanterade bolagets transaktioner mycket slarvigt genom att inte löpande lämna underlag för samtliga insättningar som uttag. Även hanteringen av skatter och avgifter samt inbetalningar till skattekontot sköttes mycket slarvigt vilket medförde att bolaget påfördes förseningsavgifter och att skatteskulder överlämnades till Kronofogdemyndigheten. Hon påpekade detta i såväl brev som revisionsberättelser. I skrivelsen till bolaget, från juni 2008, anmärkte hon, utöver på skatter och avgifter, också på bristen på intern kontroll och de stora risker det medförde att bolaget inte kunde hålla isär dess egna kostnader och ägarens privata kostnader.

Den redovisning som är upprättad, och som hon som revisor har granskat, innebär att kända verifierade kostnader bokfördes och att de verifierade inbetalningar som förekom intäktsfördes. Resten hamnade på aktieägarens avräkningskonto och där oftast med ett nettobelopp i debet, dvs. ägarens uttag var större än insättningarna. Detta ansåg hon vara förbjudna lån och kommenterade dessa i flera av sina revisionsberättelser. I avsaknad av underlag har hon svårt att uttala sig om huruvida Skatteverkets bedömning är riktig, dvs. att alla insättningar var oredovisade intäkter.

Anledningen till att hon inte övervägde anmälan av oljebolaget enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen och att hon inte anmärkte på brott mot bokföringslagen är att varken hon eller redovisningskonsulten hade några misstankar om bokföringsbrott. ”Alla problem med bolaget uppkom då det saknades kontoutdrag så att en korrekt bokföring inte kunde göras under löpande år.” Avstämning av bankkonton gjordes när kontoutdragen blev tillgängliga, ibland först i samband med årsbokslut, då bokföringen rättades upp i enlighet med banksaldon.

Vid tiden för hennes revision av räkenskapsåren 2004 och 2005 fanns det räkenskaper för dessa räkenskapsår. Ansvaret för vad som därefter har hänt med dessa vilar på bolagets styrelse.

RN gör följande bedömning.

Av bokföringslagen 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. 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 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>2</sup>

I 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om revisorers skyldighet att agera när det kan misstänkas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till brott enligt vissa angivna lagrum, däribland bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Huvudregeln är att revisorn i sådana fall ska underrätta bolagets styrelse om sina iakttagelser och, om rättelse inte sker inom viss kortare tid,

---

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

anmäla brottsmisstanken till åklagare.<sup>3</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2006 i 10 kap. 38–40 §§ i den då gällande aktiebolagslagen (1975:1385).

Av RN:s utredning framgår att det saknades underlag till bokföringen avseende både insättningar och uttag från bankkontot. När ägaren satte in eller tog ut pengar från bankkontona skulle verifikationen utgöras av bankens kvitton på insättningen respektive uttaget. Kontoutdrag från bank kan inte utgöra sådana underlag som krävs enligt bokföringslagen. Oljebolagets metod att i efterhand bokföra utifrån banksaldon innebar också att ett flertal transaktioner inte alls bokfördes. Således har oljebolagets bokföring under många år haft så allvarliga brister avseende grundläggande krav enligt bokföringslagen att det fanns grund för misstanke om bokföringsbrott. A-son skulle därför vid sina revisioner av de här aktuella räkenskapsåren ha agerat enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen eller motsvarande äldre bestämmelser. Oavsett om hon hade vidtagit sådana åtgärder eller inte skulle hon i sina revisionsberättelser ha anmärkt på att underlag saknades till bokföringen av transaktioner avseende bankkontona och att vissa affärshändelser överhuvudtaget inte hade bokförts. Hon har genom sin underlåtenhet i dessa avseenden åsidosatt god revisionssed.

### 2.2.2 Lån till aktieägare

Såvitt framgår av bokföringen hade bolaget fordringar på bolagets ende ägare under merparten av perioden 2003–2008. A-son anmärkte i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2003, 2004 och 2007 på förekomsten av förbjudna lån. Såvitt framgår av dokumentationen förelåg lån till aktieägare även under räkenskapsåren 2005 och 2008. Vad gäller år 2005 fanns en fordran på ägaren om 159 000 kr som ingående balans. Vidare fanns ett bankkvitto som visade att ägaren betalade tillbaka lånet den 1 juni 2005. A-son har antecknat: ”Obs återbetalt ’lån’ fr bolaget.” För år 2008 fanns en fordran om 174 000 kr på ägaren som ingående balans. Vidare hade bokförts en insättning om 191 545 kr per balansdagen den 31 december 2008. A-son har av RN förelagts att förklara varför hon inte anmärkte på förbjudna lån i revisionsberättelserna även för åren 2005 och 2008.

A-son har anfört följande.

Många konton justerades vid bokslutet då kontoutdrag fanns tillgängliga vilket exempelvis medförde att avräkningskontot med aktieägaren blev missvisande under löpande år. Man kan därför inte påstå att det fanns förbjudet lån under ”hela året” även om bokföringen såg ut så. Det innebär också att alla frågor om förbjudna lån över åren blir omöjliga att besvara. Vad gäller år 2005 fanns en ingående fordran som återbetalades under året.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § 1 aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till aktieägare i bolaget. Enligt 2 § första stycket 3 samma kapitel gäller bestämmelserna i 1 § inte om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 9 kap. 33 § andra stycket samma lag ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller en verkställande direktör har handlat i strid med aktiebolagslagen.

Det är i ärendet utrett att det bl.a. under åren 2005 och 2008 har förekommit lån från oljebolaget till dess ägare. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och svar har hon inte utrett huruvida oljebolaget hade lämnat lånet av affärsmässiga skäl. A-son skulle ha utrett detta och, om hon hade funnit att lånet var förbjudet enligt aktiebolagslagen, anmärkt på detta i sina

---

<sup>3</sup> Hur revisorn bör agera beskrivs närmare i RevU 4 Revisorns åtgärder vid misstanke om brott respektive penningtvätt.

revisionsberättelser. Genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionssed. Att lånen eventuellt inte har funnits under hela de aktuella räkenskapsåren förändrar inte denna bedömning.

### 2.2.3 Dokumentation

A-sons dokumentation för de här aktuella åren är ostrukturerad och inte presenterad per räkenskapsår. Den består i allt väsentligt av bokslutsbilagor upprättade av bolagets redovisningskonsult. Härutöver finns ett dokument rubricerat "Revisionsplanering som gäller generellt varje år". Dokumentet är för respektive år försett med några blyertsanteckningar. Såvitt framgår av dokumentationen för räkenskapsåren 2003–2008 har inga riskanalyser eller oberoendeanalyser upprättats, inga uppföljningar skett av vad som hänt efter respektive räkenskapsårs slut och ingen förvaltningsrevision utförts förutom viss genomgång av redovisningskonsultens material avseende skatter och avgifter. Under rubriken Riskanalys har efter genomförda revisioner endast antecknats om bolaget hade fordran eller skuld till ägaren. Av dokumentationen kan inte närmare utläsas vare sig inriktning och omfattning eller eventuella slutsatser av eventuella revisioner.

A-son har anfört följande.

Hon sammanställde "ur årsakter och grundakt" de år som var aktuella i en akt. Vad gäller dokumentet Revisionsplanering är det samma blankett som används varje år eftersom det är samma moment som ska granskas årligen. Efter varje avslutad granskning noterades de väsentligaste iakttagelserna för hand på respektive revisionsplan. Hon anser att hon gjorde den granskning som var möjlig med hänsyn till det bokföringsmaterial som lämnats. Många konton justerades vid bokslut då kontoutdragen fanns tillgängliga. Det är inte så att alla uttag och insättningar gjordes precis vid årets slut, däremot justerades bokföringen då.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen och 2, 3 och 5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). 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. 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 visar att A-sons dokumentation uppvisar mycket allvarliga brister. Den dokumentation som hon har skickat till RN består till övervägande del av bokslutsbilagor försedda med kortfattade noteringar. Härutöver finns några kortfattade handskrivna anteckningar på blanketter benämnda Revisionsplanering. Således saknas dokumentation som visar omfattningen och inriktningen av A-sons granskning och hennes iakttagelser och bedömningar. Dokumentationen uppfyller därmed inte de krav som ställs i revisorslagen eller i RN:s föreskrifter. A-son har härigenom åsidosatt god revisionssed.

### 3 RN:s kompletterande utredning

#### 3.1 Generella iakttagelser och RN:s bedömning

A-sons dokumentation för samtliga de fem av RN valda revisionsuppdragen är utformad på samma bristfälliga sätt som ovan har beskrivits för oljebolaget. Hon har därför i detta avseende åsidosatt god revisionssed såvitt avser dokumentationen av dessa revisioner.

#### 3.2 Cafébolaget och moderbolaget

##### 3.2.1 Rutiner för kassaredovisning och kontanthantering i cafébolaget

Cafébolaget bedriver serveringsrörelse, dvs. en rörelse som typiskt sett innebär en omfattande kontanthantering. Av A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2008/09 framgår att hon följde upp att bokförda dagskassor per balansdagen hade blivit insatta på bank. Av de handlingar som sänts in till RN kan dock inte utläsas om A-son gjorde någon granskning av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Av dokumentationen framgår inte heller om A-son i övrigt utförde några kontroller av bolagets intäktsredovisning förutom en anteckning på en saldolista att jämförelse skett mot närmast föregående räkenskapsår. För det fall att granskning av rutiner för kassaredovisning och kontanthantering hade skett tidigare år har hon förelagts att till RN sända in dokumentation över senast genomförd sådan granskning.

A-son har uppgett att hennes granskning av bolagets kassahantering dokumenterades med uppgift om verifikationsnummer och datum när kassan hade blivit insatt på bank. Hon noterade vid sin granskning av bankkontot att kassabehållningen löpande och utan dröjsmål hade blivit insatt på bank. Hon anser sig däremot inte ha någon möjlighet att kontrollera eller ifrågasätta om hela kassan hade blivit insatt.

Hon har i efterhand till RN sänt in dokumentation för räkenskapsåren 2005/06, 2006/07 och 2007/08 avseende likvida medel. Av dessa handlingar framgår att hon även för åren 2006/07 och 2007/08 följde upp att de bokförda dagskassorna per respektive balansdag hade blivit insatta på bank. (Bolagets verksamhet hade inte startat för säsongen per balansdagen den 30 april 2006.)

RN gör följande bedömning.

Att enbart följa upp att bokförda dagskassor också har satts in på bank verifierar inte att bolagets kassaredovisning är tillförlitlig. A-son har inte ens påstått att hon på något annat sätt har gjort någon godtagbar granskning av cafébolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering för räkenskapsåret 2008/09. RN drar därför slutsatsen att granskningen av dessa rutiner har varit bristfällig. Hon har inte heller gjort sannolikt att hon i övrigt har utfört några kontroller för att förvissa sig om att bolagets intäktsredovisning var tillförlitlig och fullständig. RN finner därför att A-son inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

##### 3.2.2 Värdet av moderbolagets aktier i cafébolaget

**Cafébolaget** är dotterbolag till ett bolag, här benämnt **moderbolaget**. A-son har i revisionsberättelsen för cafébolaget för år 2008/09 uttalat följande.

”Bolaget redovisar i enlighet med tidigare år en fordran på moderbolag till väsentligt värde. Moderbolaget har ett eget kapital som understiger detta belopp, och bokförd fordran saknar värde. Med hänsyn till denna värdering är bolagets egna kapital förbrukat.”

I övrigt avviker revisionsberättelsen inte från standardutformningen. A-son har för år 2007/08 avgett en revisionsberättelse som inte avviker från standardutformningen.

Cafébolaget redovisade år 2007/08 en vinst om 4 980 kr och år 2008/09 en förlust om 46 800 kr. Eget kapital redovisades med 672 300 kr per balansdagen den 30 april 2008 och med 625 500 kr per balansdagen den 30 april 2009. Fordringar på moderbolaget togs per dessa balansdagar upp till 827 750 kr respektive 899 750 kr. Det registrerade aktiekapitalet uppgick till 100 000 kr.

I syfte att bedöma A-sons granskning av mellanhavanden mellan dotterbolag och moderbolag har RN tagit del av hennes dokumentation (inklusive årsredovisning och revisionsberättelse) av genomförd revision i moderbolaget för räkenskapsåret 1 maj 2008–30 april 2009. RN har även tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för såväl moderbolaget som dotterbolaget avseende räkenskapsåren 2006/07 och 2007/08.

Moderbolaget bedrev ingen verksamhet. Eget kapital redovisades med 172 249 kr per balansdagen den 30 april 2008 och med 100 249 kr per balansdagen den 30 april 2009. I årsredovisningen för moderbolaget avseende räkenskapsåret 2008/09 har aktier i dotterbolag tagits upp till 1,0 mnkr. I not i årsredovisningen anges dock att marknadsvärdet var noll kronor. Revisionsberättelsen för moderbolaget räkenskapsåret 2008/09 avviker inte från standardutformningen.

A-son har anfört följande.

Cafébolaget är ett litet bolag som är verksamt endast under sommarmånaderna. Aktierna i dotterbolaget köptes för 1 mnkr genom ett lån från en utomstående finansiär. Dessa aktier har inget noterat marknadsvärde, men det verkliga värdet på dotterbolaget är flera miljoner kr enligt mottagna bud. Lånet återbetalades med hjälp av pengar från dotterbolaget vilket medförde att detta fick en fordran på moderbolaget. Motsvarande skuld finns hos moderbolaget.

Uppgiften om marknadsvärde är oväsentlig information. När revisionen utfördes var årsredovisningshandlingarna redan undertecknade och klara och upplysningen var inte så felaktig att rättelse behövde göras.

Bedömningen av värdet på dotterbolagets fordran grundar sig på bokfört värde av hela koncernen. Vid en eliminering av mellanhavanden försvinner det synliga egna kapitalet i dotterbolaget, dvs. tillgångarna understiger skulderna. Värdet på cafébolaget finns säkerligen vid en försäljning av aktierna till utomstående, men då moderbolaget inte planerar ägarbyte är detta övervärde svårt att redovisa.

RN gör följande bedömning.

I moderbolagets årsredovisning tas aktierna i cafébolaget upp till 1 mnkr i balansräkningen medan det anges i en not att marknadsvärdet av dessa aktier är noll. RN konstaterar att dessa båda uppgifter är oförenliga. RN finner mot bakgrund härav att A-son vid sin revision skulle ha påtalat för styrelsen att rättelse skulle ske. Genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionssed.

Moderbolaget hade per balansdagen den 30 april 2009 tagit upp aktier i dotterbolag till 1 mnkr och skuld till dotterbolaget (cafébolaget) med 899 751 kr. A-son har i sin revisionsberättelse anmärkt på att cafébolagets fordran på moderbolaget saknade värde. Hon har i sina svar till RN uppgett att det faktiska värdet av aktierna i cafébolaget var flera miljoner kr, dvs. betydligt högre än det belopp till vilket de redovisades i moderbolagets balansräkning per den 30 april 2009. Med denna uppfattning om värdet på moderbolagets tillgångar hade A-son inte grund för sitt uttalande i revisionsberättelsen om att cafébolagets fordran på moderbolaget saknade värde och att cafébolagets registrerade aktiekapital med hänsyn till detta var förbrukat.

Genom att avge en revisionsberättelse med felaktig utformning har hon även i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

### **3.3 Ingenjörsbolaget**

#### **3.3.1 Varulager**

Posten Färdiga varor och handelsvaror togs i ingenjörsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 upp till 2,1 mnkr (motsvarande 75 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av lagervärdeslistor med uppgifter om artiklar, antal och priser. Vidare finns listor benämnda inventeringsunderlag med uppgifter om artiklar samt handskrivna uppgifter om antal. Ett fåtal artiklar på listorna är försedda med bockar. A-son har antecknat att bockarna betyder ”rättade enl inv.underlag” eller ”kollat mot inv.underlag”. Eftersom anteckningarna är svåra att tolka har A-son förelagts att beskriva eventuella kontroller av existens och priser vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09 samt att dessutom inge dokumentation över senast genomförd sådan granskning om det hade skett tidigare år. RN har tagit del A-sons dokumentation över hennes granskning av posten varulager även för räkenskapsåren 2005/06 och 2006/07. Dessa handlingar och anteckningar är likartade de som avser räkenskapsåret 2008/09.

A-son har anfört följande.

Ingenjörsbolaget är ett välskött bolag varför det inte finns anledning att ifrågasätta lagrets värdering. Lagrets existens granskas vid besök.

I samband med inventering upprättas inventeringsunderlag varvid inventerat antal jämförs med artikellista och bockas av om antal stämmer. Vid avvikelse noteras rätt antal dels i inventeringsunderlaget, dels i artikellistan. Rättelse görs sedan som kan följas upp via lagervärdeslistan. På de underlag som hon hade kopierat gjorde hon stickprov på inventeringen och följde sedan upp att rättelser hade blivit utförda i lagervärdeslistan.

RN gör följande bedömning.

Posten varulager var den mest väsentliga posten i ingenjörsbolaget varför det ankom på A-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens och värde. Som framgått ovan har hon genom såväl dokumentation som svar visat att hon har utfört kontroller av lagrets existens. Hon har däremot inte, såvitt framgår av hennes dokumentation eller av de svar hon lämnat RN, gjort några kontroller av lagrets prissättning. Hon har därmed inte gjort sannolikt att hon har haft godtagbara revisionsbevis för att verifiera lagrets värde per balansdagen den 30 juni 2009. RN drar därför slutsatsen att granskningen av ingenjörsbolagets bolagets lager har varit bristfällig. Eftersom lagret utgjorde en väsentlig post, har A-son således inte haft grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

#### **3.3.2 Flera versioner av årsredovisningar m.m.**

A-son antecknade i en revisionsplan bl.a. att det var ”mycket krångel med delning av bolaget” när en fastighet överfördes från ingenjörsbolaget till ett annat bolag. Syftet var att det rörelsedrivande ingenjörsbolaget skulle säljas till de två personer som skötte verksamheten. I dokumentationen finns dokument som visar att ingenjörsbolaget under räkenskapsåret 2008/09 hade ”överlämnat” mark/fastighet för 160 135 kr till ett bolag, här benämnt fastighetsbolaget.

Detta bolag bildades enligt A-sons dokumentation den 3 december 2007 och beviljades den 12 februari 2009 lagfart för den fastighet som hade överförts från ingenjörsbolaget.

Det finns i dokumentationen två årsredovisningar för ingenjörsbolaget, båda daterade 25 september 2009. I den första årsredovisningen informeras i förvaltningsberättelsen om att ingenjörsbolaget föregående år hade förvärvat fastighetsbolaget. Vidare uppges följande: "Under året har fastigheten och därmed sammanhängande lån överförts till dotterbolaget till bokfört värde." I denna version har andelar i koncernföretag redovisats med 100 000 kr. I den andra versionen sägs bl.a. följande i förvaltningsberättelsen: "Under året har en delningsplan genomförts så att fastigheten och därmed sammanhängande lån överförts till fastighetsbolaget till bokfört värde. Delningsvederlaget till bolagets aktieägare utgörs av aktier i [fastighetsbolaget]." I denna version redovisas inte några andelar i koncernföretag. Det finns i denna andra version av årsredovisningen ingen information om att den ersätter en tidigare upprättad årsredovisning.

I dokumentationen finns två stämmoprotokoll daterade 30 september och 30 oktober 2009. Enligt det första protokollet skulle 557 692 kr balanseras i ny räkning. Enligt det andra protokollet skulle 457 692 kr balanseras i ny räkning "efter verkställd delningsplan.

Vidare finns i A-sons dokumentation en skrivelse från bolagets verkställande direktör, daterad 9 november 2009, ställd till Bolagsverket, i vilken informeras om att årsredovisningen hade ändrats på grund av en delning. I skrivelsen till Bolagsverket anges följande.

"Ändrad årsredovisning för [ingenjörsbolaget] avseende räkenskapsåret 2008-07-01–2009-06-30

Med anledning av en gällande delningsplan (2008-09-02) mellan ovanstående bolag och [fastighetsbolaget] har i januari 2009 tillgångar och skulder avseende en fastighet överförts från [ingenjörsbolaget] till [fastighetsbolaget]. I enlighet med denna delningsplan skulle ett aktiebyte ske så att aktierna i [fastighetsbolaget] överlämnas till aktieägarna i [ingenjörsbolaget]. Detta aktiebyte har nu redovisats i sistnämnda bolag så att delningen blivit verkställd enligt plan."

I ett mail från A-son till bolaget, daterat den 26 oktober 2009 informerade hon om att hon "återkommer med en justerad årsredovisning snarast".

I ett ytterligare mail från A-son till bolaget, daterat den 4 november 2009, framgår att hon skickade över ett nytt förslag till årsredovisning, att texten i förvaltningsberättelsen bör kontrolleras samt att aktieinnehavet i fastighetsbolaget var borttaget och redovisat som en utdelning till aktieägarna. RN har i skrivelse till A-son konstaterat att denna senare årsredovisning inte kan ha upprättats den 25 september 2009. Hon har förelagts att förklara varför hon godtog antedatering av årsredovisningen och avsaknad av information om att den ersatte en tidigare upprättad och till Bolagsverket ingiven årsredovisning.

Det finns endast en revisionsberättelse, daterad den 30 september 2009. RN har i skrivelse till A-son konstaterat att revisionsberättelse över den andra versionen av årsredovisningen rimligen inte kan ha upprättats den 30 september 2009. Hon har förelagts att kommentera detta och att förklara varför hon inte upprättade en ny revisionsberättelse med ett nytt senare datum.

A-son har anfört följande.

Problemet vid revisionen av räkenskapsåret 2008/09 var den genomförda delningen. Revisionen var avslutad i september 2009 och revisionsberättelsen är korrekt daterad. Det som hände i oktober var att ingenjörsbolagets ägare erhöll aktierna i fastighetsbolaget i form av utdelning från ingenjörsbolaget, vilket fastställdes i ny årsstämma och beskrevs i brev till Bolagsverket. Bolaget daterade inte om sin årsredovisning och då utdelningen gjordes efter att revisionen var utförd bedömdes det inte nödvändigt att informera om denna i revisionsberättelsen.

Hon har i ett senare yttrande till RN uppgett att den första versionen av årsredovisning inte upprättades i enlighet med delningsplanen och därför var felaktig. Aktieöverlåtelsen skulle ske

samtidigt som fastigheten överfördes. Förutom att aktierna inte var överförda var revisionen avslutad när hon den 30 september 2009 undertecknade sin revisionsberättelse. Ändringen beträffande aktierna gjordes senare och hon förmedlade nya handlingar. I övrigt var inget förändrat, ingen ny revision var utförd och ”handlingarna blev tyvärr inte omdaterade”.

RN gör följande bedömning.

RN:s utredning visar att ingenjörsbolaget hade upprättat dels en årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 i september 2009, dels en ny årsredovisning för samma räkenskapsår i november 2009 med delvis ändrat innehåll, samt att båda dessa årsredovisningar var daterade i september 2009. Såvitt framgår av A-sons dokumentation och svar har hon inte påtalat för styrelsen att den andra versionen av årsredovisning borde sättas ett nytt datum och att information borde tas in i denna om att den ersatte en tidigare version. Genom att underlåta detta har A-son åsidosatt god revisionssed.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid därefter. RN konstaterar att den andra versionen av årsredovisning upprättades först under början av november 2009 vilket innebär att A-son inte kan ha avslutat sitt revisionsarbete före denna tidpunkt. Hon skulle, då granskningen av den nya årsredovisningen var slutförd, ha avgett en ny revisionsberättelse med korrekt datum för undertecknande. I denna revisionsberättelse skulle hon ha upplyst om att den ersatte en tidigare avgiven revisionsberättelse för samma räkenskapsår. Om bolaget inte hade efterkommit de påpekanden som hon skulle ha gjort enligt föregående stycke, skulle hon även ha upplyst i revisionsberättelsen om att årsredovisningen var feldaterad och att den ersatte en annan årsredovisning för samma räkenskapsår. Även genom att underlåta detta har hon åsidosatt god revisionssed.

#### **4 RN:s sammanfattande bedömning**

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation och revisionsarbete uppvisar många allvarliga brister. Genomgående är hennes dokumentation mycket bristfällig. Hon har i ett bolag inte övervägt anmälan om bokföringsbrott och inte heller anmärkt på betydande brister i bokföringen. Hon har beträffande detta bolag även underlåtit att för räkenskapsåren 2005 och 2008 utreda huruvida lån till bolagets ägare hade lämnats i strid med aktiebolagslagens regler om lån till aktieägare m.fl. I ett annat bolag har hennes granskning av bolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering varit otillräcklig. Hon har därför inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hon har för detta bolag också avgett en revisionsberättelse med felaktig utformning. I ett tredje bolag har hon godtagit att en missvisande upplysning lämnades i årsredovisningen. I ett fjärde bolag har hennes granskning av posten varulager varit så bristfällig att hon inte heller för detta bolag har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. I detta bolag har hon dessutom underlåtit att för styrelsen påtala att dateringen av årsredovisningen var felaktig och att det i årsredovisningen skulle informeras om att den ersatte en tidigare version. Slutligen har hon för detta bolag underlåtit att avge en ny revisionsberättelse med anledning av den ändrade årsredovisningen.

A-son har genom sina försummelser allvarligt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

RN har i ett beslut den 27 april 2006 meddelat A-son varning (dnr 2005-1705). RN fann i det ärendet att A-sons dokumentation var bristfällig och att hennes granskningsinsatser var otillräckliga beträffande väsentliga balansposter. Hon hade för ett av bolagen inte visat att hon hade haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Hon hade också underlåtit att anmärka på bristfällig hantering av skatter och avgifter samt inte uppmärksammat felaktig hantering av ett inte registrerat aktiekapital.

Av 32 § andra stycket revisorslagen följer att om en revisor åsidosätter sina skyldigheter som revisor får varning meddelas. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet eller auktorisationen upphävas. Det som läggs A-son till last i det nu aktuella ärendet innebär sammantaget att hon har åsidosatt sina skyldigheter på ett mycket allvarligt sätt. Den varning som hon tidigare erhållit har avsett liknande brister i hennes revisionsarbete. Med hänsyn härtill finner RN att omständigheterna nu är synnerligen försvårande och att hennes auktorisation som revisor därför ska 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 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 Annika Boström, 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 Björn Fredljung samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.