

D 12

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket avseende godkände revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Underrättelsen har föranlett RN att granska A-sons uppdrag i ett aktiebolag (bolaget) räkenskapsåret 1 september 2008–31 december 2009. Bolaget bedrev bl.a. försäljning och konsultverksamhet inom grafisk industri. Bolagets styrelse bestod av en styrelseledamot (företagsledaren), tillika bolagets ende aktieägare. Företagsledarens mor verkade i bolaget som redovisningsansvarig.

RN har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för det aktuella räkenskapsåret. RN har även tagit del av en redigerad version av en revisionspromemoria avseende bolaget som upprättats av Skatteverket.

Av bolagets årsredovisning för aktuella räkenskapsår framgår att nettoomsättningen uppgick till 1 300 tkr. Årsredovisningen är daterad den 15 juni 2010 och revisionsberättelsen den 29 juni samma år. Revisionsberättelsen avviker inte från standardutformningen. Årsredovisningen inkom till Bolagsverket den 21 juli 2010.

2 Skatteverkets underrättelse och promemoria

I sin underrättelse uppger Skatteverket att bolagets redovisning för räkenskapsåret 2008/09 är behäftad med ett stort antal felaktigheter av olika slag. Bokfört bankkonto stämmer inte med kontoutdrag. Falska fakturor har använts och bokförts på bolagets avräkningskonto. Underlag för kostnader är i flera fall felaktiga, eftersom fakturor avseende andra bolag har använts.

Enligt två verifikationer från början av december 2009 uppgick bolagets exportförsäljning under aktuella räkenskapsår till sammanlagt 1 150 tkr. Enligt bokföringen avser detta en försäljning om 626 tkr till ett amerikanskt företag och ytterligare en försäljning om 525 tkr till ett indiskt företag. Betalningarna ska ha skett i december 2009 men är inte redovisade på något bankkontoutdrag.

3 A-sons dokumentation

A-son har i ett dokument benämnt Riskbedömning, mindre företag – Behållande av klient (Continuance), daterat den 15 december 2009, kryssat ja invid texten ”Finns det tveksamheter kring företagsledningens/ägarens etiska värderingar eller integritet”. Som slutsats har det antecknats att byråns exponering var låg och att klienten kunde behållas. I en bilaga till dokumentet har A-son bl.a. antecknat att revisionen det året skulle utföras på ett speciellt sätt, han skulle säkra bevis för olika transaktioner genom en djupgående granskning och inhämta förklaringar från bolagets ägare om vissa händelser i bolaget. Han har vidare antecknat att han vid en första genomgång ”ser inga väsentliga oklarheter men gör ändå bedömningen att en utökad skepsis bör finnas i årets revisionsarbete”.

I samband med revisionen utbytte A-son och bolagets redovisningsansvarige ett antal e-postmeddelanden. Av dessa framgår följande.

Den 21 maj 2010 begärde A-son kontoutdrag för hela året. Den redovisningsansvarige svarade den 24 maj 2010 att han kunde få del av kontoutdragen samt att företagsledaren ”[...] under 2008-2009 tagit ur egen ficka till nästan allt, och betalat tillbaka när han fått pengarna från USA och Indien.[...] Det mesta har gått på [ägarens] privata konto. [...]”

Den 3 juni 2010 frågade A-son bl.a. hur ägaren hade finansierat bolagets kostnader med privata medel. Han har vidare skrivit följande.

”[...] Jag skulle därför behöva säkerställa att betalningarna verkligen skett (normalt via kontoutdrag) samt en beskrivning på varför det fungerat på detta sätt. Totalt uppgår ju inköpen till ganska höga belopp och frågan uppkommer varifrån pengarna kommer? [...]

Bifogat finner du också en pdf-fil på det materialinköp som jag pratade om i mitt tidigare mail. Underlaget ser inte ut att vara en faktura och datum för transaktionen är vad jag kan se 2008-02-26 d.v.s. före räkenskapsårets ingång. Underlaget är dessutom ställd till ett annat bolag [...]”

Den redovisningsansvarige svarade den 7 juni 2010 att företagsledaren hade finansierat bolagets kostnader med medel som denne fått vid försäljning av sitt hus och att betalningar verkligen hade gjorts.

Den 10 juni 2010 förklarade den redovisningsansvarige att den digitala faktura som A-son begärt att få del av hade förlorats i datakrascher som drabbat både ägarens arbetsdator och privata dator.

Den 29 juni 2010 skickade A-son förslag på årsredovisning med tillhörande revisionsberättelse samt promemoria angående slutrevision. Han skrev även bl.a. följande.

”Avseende ver 57 skulle jag också önska en utbetalningsavi eller kontoutdrag på att dessa pengar betalades ut. Vi har ju inte fått tillgång till några kontoutdrag från banken så jag vore tacksam om du ville hjälpa mig med detta.

Avseende årsredovisningen är denna framtagen och du ser förklaringar kring posterna i min revisionsdokumentation. [...]”

Den redovisningsansvarige svarade den 7 juli 2010 bl.a. följande.

”Angående Verf 57, så är det jag som har gjort ett fel det skulle ha varit från 2393 och inte 1930. Jag har tagit annat och betalat istället så att bankkontot stämmer. Jag kan ta kopior på de kontoutdrag jag har om du vill och skicka per post så du har till efter semestern. [...]

Om du kan få klar redovisningen innan din semester så att [ägaren] kan skriva under för han åker till Italien för jobb runt 20 juli.

Skicka årsredovisningen till mig [...] så ser jag till att [ägaren] skriver på den och skickar den i retur per omgående till dig.”

Den 8 juli 2010 skrev den redovisningsansvarige följande.

”Hej och tack för pappren.

Jag skickar dem så snabbt jag kan.

Glöm inte att jag behöver era bokföringsordrar, kan ta det efter din semester.”

I dokumentet Revisionsgenomgång, daterat den 29 juni 2010, antecknade A-son följande.

Bolaget betalade inte ut någon lön till ägaren eller anställda under räkenskapsåret 2008/09. Under räkenskapsåret gjorde bolaget två större affärer med utländska aktörer. Dessa avslutades i december månad och utgjorde 87 procent av årets omsättning. Ägaren finansierade bolagets kostnader under räkenskapsåret. Med anledning av detta genomfördes större delen av bolagets transaktioner under räkenskapsåret via aktieägarkontot. Ägaren lånade ut pengar till bolaget successivt efter behov. Flera underlag var inte korrekt hanterade. Ägaren och den redovisningsansvarige avgav förklaringar till vad som skett. Den totala bedömningen var att bristerna inte innebar någon skillnad i jämförelse med om allt varit korrekt redovisat och därför blev inte effekten avgörande. Bolaget löpte en risk för att Skatteverket kunde komma att göra en annorlunda bedömning.

Enligt stämmoprotokoll lades årsredovisningen och revisionsberättelsen för räkenskapsår 2008/09 fram för behandling av årsstämman den 30 juni 2010. I protokollet anges att stämman fastställde de i årsredovisningen intagna resultat- och balansräkningarna.

4 A-sons yttranden

A-son har anfört följande.

Bolaget var helägt av den ende styrelseledamoten och det var dennes mor som hade hand om bolagets löpande redovisning. Han kände till henne sedan tidigare. Hon hade ansvarat för redovisningen i andra företag med liknande verksamhet som familjen har drivit och som han hade varit revisor i.

Även med en professionellt skeptisk inställning måste en revisor ha rätt att utgå ifrån att de underlag som en klient tillhandahåller är äkta och sanningsenliga. Det har för hans del inte funnits anledning att misstänka oegentligheter i form av falska eller oriktiga fakturor. De förfalskningar av bland annat fakturor som förekommit har skett på ett mycket förslaget sätt och har inte kunnat upptäckas vid en revision enligt god revisionssed.

När han planerade revisionen ville han ha en fördjupad genomgång av redovisningen i revisionsarbetet, eftersom det fanns risk för att ägaren i egenskap av ensam ansvarig skulle kunna tillföra privata kostnader i sin verksamhet. Det fanns inga särskilda indikationer som tydde på att det förekom något sådant utan iakttagelsen var ett förtydligande att han upplevde en ökad risk för att bolaget skulle tillföras privata kostnader. Utgångspunkten var att bolaget hade stora kostnader och ett begränsat antal uppdrag. Med ”djupgående” granskning menade han i dokumentet att urvalet av transaktioner som skulle granskas för varje post skulle göras större än normalt för ett bolag av motsvarande storlek och riskprofil. Detta i syfte att säkerställa att de bokförda kostnaderna tillhörde verksamheten.

Två pågående arbeten i USA och Indien kom att faktureras under december 2009 med sammanlagt 1 150 tkr. Bolagets transaktioner bokfördes på två konton, vilket ledde till att bolagets konto för bank inte stämde med bankens kontobesked. Han noterade och påtalade detta för bolagets redovisningsansvarige. Det förhållandet att bolaget inte hade underlag för alla transaktioner som hade bokförts på bankkontot berodde enligt bolaget på att företagsledaren hade betalat från sitt bankkonto direkt till betalningsmottagaren. Den förklaring som han fick var att ägaren hade sålt en privat fastighet och att överskottet från försäljningen hade använts för att finansiera bolagets verksamhet, att bolagets pågående projekt skulle avslutas under hösten 2009 och att ägaren därför gjorde bedömningen att pengarna från fastighetsförsäljningen kunde

användas på detta sätt. Han kunde även konstatera att ägaren inte tog ut någon lön från bolaget under detta räkenskapsår vilket kunde förklaras av fastighetsförsäljningen.

Per bokslutsdagen uppgick bolagets huvudbokskonto för bank till ett belopp som stämde överens med det belopp som fanns enligt bankens kontobesked. Enligt uppgift från bolaget hade betalningarna av kundfordringarna skett till ägarens bankkonto. Vid tidpunkten för betalningen av dessa fordringar hade bolaget en ackumulerad skuld till ägaren uppgående till 1 028 tkr. Betalningen bokfördes först som debet på bank och kredit på kundfordringar och följdes sedan av en motsvarande kreditering av bank och debet på skuld till aktieägaren. Mot bakgrund av att han hade beslutat att göra en fördjupad granskning av bolagets redovisning begärde han att få in kontoutdrag för hela året och bankkontoutdrag för företagsledaren. Han erhöll dock inte begärda bankkontoutdrag. Vid en samlad bedömning av den tillgängliga informationen drog han slutsatsen att bolagets förklaring var rimlig och att betalning hade skett. Han misstänkte därför inte att bokföringen och dess verifikationer innehöll oriktiga uppgifter eller rent av var förfälskade.

Han anser att revisionsarbetet avslutades i samband med att han den 29 juni 2010 skickade över årsredovisningen för underskrift. Han daterade revisionsberättelsen den dag som granskningsarbetet kunde betraktas som avslutat. Bolaget återkom inte med några invändningar, ändringar eller andra synpunkter på materialet. Således gjorde han den 29 juni 2010 sina slutliga ställningstaganden i revisionen på grundval av en årsredovisning som stod fast. Det framgår för övrigt att inga poster ändrats mellan den översända årsredovisningen och den av styrelsen undertecknade årsredovisningen.

5 RN:s bedömning

5.1 Granskning av bolagets intäkter och kostnader

I RS 200 *Mål och generella principer för en revision*, p. 6, anges att en revisor ska planera och genomföra sin revision med en professionell skeptisk inställning, väl medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att den granskade årsredovisningen innehåller väsentliga felaktigheter. I p. 8 i samma RS anges att en revision enligt god revisionssed ska utformas så att revisorn kan bestyrka med hög säkerhet men inte med absolut säkerhet att årsredovisningen i sin helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter. Hög men inte absolut säkerhet uppnås genom att revisorn inhämtar revisionsbevis i tillräcklig utsträckning så att han eller hon kan dra slutsatsen att det inte finns några väsentliga felaktigheter i årsredovisningen sammantaget.¹

Av RS 240, *Oegentligheter och fel*, p. 2, framgår att revisorn vid planering, granskning, utvärdering och rapportering ska beakta risken för att det finns väsentliga felaktiga uppgifter i årsredovisningen till följd av oegentligheter och fel. Som exempel på förhållanden eller händelser som ökar risken för oegentligheter eller fel anges att företagsledningen domineras av en person (eller liten grupp) och att det inte finns någon effektiv styrelse eller kommitté som övervakande organ. Även ekonomiska påfrestningar på personer i den högsta ledningen och

¹ RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige), eftersom detta regelverk gällde vid tiden för revisionen av aktuellt räkenskapsår. För revision av aktiebolag avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing) samt RevR och RevU (FAR:s rekommendationer och uttalande). Bestämmelser motsvarande RS 200 finns i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförande av en revisions enligt International Standards of Auditing*.

undvikande eller orimliga svar från företagsledningen på revisionsfrågor anges som sådana exempel.²

Av utredningen framgår att A-son redan i december 2009 identifierade att det förelåg en förhöjd risk vid revisionen. Som ett led i sin granskning begärde han att få ta del av bankkontoutdrag för att kunna verifiera påståenden från bolaget om hur det hade finansierats. Han fick besked från bolagets redovisningsansvarige att hon skulle översända dessa. Han fick dock inte del av de begärda utdragen. När han åter begärde att få ta del av utdragen eller andra handlingar som visade att betalning hade skett, försäkrade den redovisningsansvarige att betalning verkligen skett och att allt stod rätt till vad gällde finansieringen av bolaget. Dessförinnan hade A-son erhållit information om att en av honom efterfrågad digital faktura som skickats med ett e-postmeddelande från Indien hade förlorats i samband med datakrascher på företagsledarens jobbdator och privatdator. I sammanhanget bör även noteras att den redovisningsansvarige var närstående till företagsledaren.

Dessa omständigheter borde ha utgjort en varningssignal för A-son. RN konstaterar att riktigheten av de förklaringar som hade lämnats om hur bolaget finansierats – att företagsledaren betalade företagets kostnader ur egen ficka och sedan tog ut motsvarande belopp ur bolaget när medel flutit in i det – hade kunnat kontrolleras med hög säkerhet om A-son fått del av de av honom begärda kontoutdragen. Han borde därför inte ha låtit sig nöja med den information som han fick utan skulle ha fullföljt sin granskning i enlighet med granskningsplanen.³ Han borde ha vänt sig direkt till företagsledaren med sin begäran. Om inte heller detta hade lett till att han fick del av de begärda bankkontoutdragen eller av andra handlingar som visade på att betalning skett, borde han ha övervägt att i revisionsberättelsen upplysa om att det hade funnits begränsningar i revisionen avseende granskningen av bolagets intäkter och kostnader.

Enligt RN:s mening vidtog A-son inte tillräckliga åtgärder för granskning av bolagets intäkter och kostnader. I avsaknad av tillräckliga revisionsbevis hade han inte grund för att godta bolagets redovisning av intäkter och kostnader i årsredovisningen för räkenskapsåret 2008/09. De bokförda transaktionerna avseende försäljningen i Amerika och Indien uppgick till väsentliga belopp. Han hade därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Dateringen av revisionsberättelsen

Dateringen av en revisionsberättelse ska avse den tidpunkt då berättelsen upprättas. Denna tidpunkt bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.⁴ I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet. Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får dateringen av revisionsberättelsen än mindre avse en dag då årsredovisningen ännu inte har undertecknats av styrelsen och den verkställande direktören och således inte är färdigställd.⁵

A-sons revisionsberättelse är daterad den 29 juni 2009. Av hans revisionsdokumentation framgår att han samma dag skickade ett e-postmeddelande med förslag på årsredovisning och

² Bestämmelser motsvarande RS 240 finns i ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter*.

³ Se RN:s beslut den 6 december 2007 i ärende dnr 2006-624 (D 51/07 i RN:s praxissamling).

⁴ Se 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen och RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 23 SE.

⁵ Se RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag*, p. 24 SE. Motsvarande bestämmelse finns i *RevR 709 Revisionsberättelsens standardutformning*.

begäran om kompletterande underlag till den redovisningsansvarige. Hon svarade honom dels den 7 juli 2010, dels den 8 juli samma år. Den redovisningsansvarige undrade om A-son kunde färdigställa årsredovisningen före sin semester så att företagsledaren skulle kunna skriva under den. Vidare framgår att den redovisningsansvarige vid denna tidpunkt ännu inte hade fått del av de sista bokföringsordrarna.

RN drar av detta slutsatsen att bokföringen och årsredovisningen inte var färdigställd den 29 juni 2009. A-son har trots detta daterat revisionsberättelsen per denna dag. Vidare har han godtagit att årsredovisningen gavs en felaktig datering. A-son skulle ha uppmärksammat styrelsen på detta och, om styrelsen inte ändrade datum, anmärkt på den felaktiga dateringen i revisionsberättelsen. Han har i de nu behandlade avseendena åsidosatt god revisionssed.

6 RN:s sammanfattande bedömning

RN:s utredning har utvisat att A-son har utfört en otillräcklig granskning av bolagets intäkter och kostnader och därmed inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har även gett sin revisionsberättelse en felaktig datering och har accepterat att styrelsen åsatte årsredovisningen fel datum. Han har i nu behandlade avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna för ett räkenskapsår utan att ha grund för det finner RN att det som läggs honom till last är allvarligt. Han ska därför 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 hovrättspresident Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson, revisionsdirektören Lars Engerup samt avdelningsdirektören Kári Ólafsson som föredragit ärendet.