

## D 13

### 1 Inledning

A-son har varit revisor i tre aktiebolag som ingick i en koncern och som i årsredovisningarna angavs bedriva kameral uppdragsverksamhet. Revisorsnämnden (RN) fattade den 3 november 2011 beslut i två disciplinärenden rörande styrelseledamoten för dessa aktiebolag, AE, Dnr 2010-141 och Dnr 2010-1577. Med anledning av vad som framkom vid utredningen av dessa ärenden har RN öppnat ett disciplinärende avseende A-sons revisioner av de tre aktiebolagen. RN:s granskning har omfattat följande bolag och räkenskapsår;

- **E-bolaget**, räkenskapsåren den 18 januari 2007–30 juni 2008, den 1 juli 2008–30 juni 2009 och den 1 juli 2009–30 juni 2010,
- **V-bolaget**, räkenskapsåren 1 juli 2007–31 december 2008 och den 1 januari 2009–30 juni 2010,
- **R-bolaget**, räkenskapsåren den 1 juli 2007–31 december 2008 och den 1 januari 2009–30 juni 2010.<sup>1</sup>

A-son har uppgett att han valdes till revisor i E-bolaget i maj 2009. I januari 2010 valdes han till revisor i V-bolaget och R-bolaget.

E-bolaget var per balansdagen den 30 juni 2008 moderbolag till V-bolaget och R-bolaget. Aktierna i de båda bolagen hade förvärvats under räkenskapsåret. Aktierna i R-bolaget hade förvärvats från V-bolaget och aktierna i V-bolaget hade förvärvats från AE. Den 30 juni 2010 sålde E-bolaget aktierna i R-bolaget till AE, som var ägare till E-bolaget.<sup>2</sup> I R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 anges att bolaget skulle träda i likvidation den 25 januari 2011.

Avseende E-bolaget hade två olika årsredovisningar upprättats och getts in till Bolagsverket för vart och ett av räkenskapsåren 2007/08, 2008/09 och 2009/10. I fråga om V-bolaget hade tre olika årsredovisningar upprättats och getts in till Bolagsverket för räkenskapsåret 2007/08. A-son har avgett revisionsberättelser avseende samtliga upprättade årsredovisningar för respektive räkenskapsår. RN har valt att fortsättningsvis endast behandla A-sons senast utförda revisioner av respektive räkenskapsår och revisionsuppdrag.

De revisionsberättelser som A-son har avgett avseende de senast upprättade årsredovisningarna för respektive räkenskapsår är för E-bolaget daterade den 16 juni 2010, den 23 maj 2011 respektive den 3 oktober 2011 och för V-bolaget den 3 oktober 2011 respektive den 19 augusti 2011. Revisionsberättelserna för R-bolaget är daterade den 1 mars 2010 respektive den 10 maj 2011. I samtliga revisionsberättelser har A-son anmärkt på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång. I R-bolagets revisionsberättelse för räkenskapsåret 2009/10 har han dessutom upplyst om en tvist med Skatteverket som inneburit att han varken kunde till- eller

<sup>1</sup> Under den tid som omfattas av RN:s granskning har samtliga bolagen bytt namn så att olika bolag vid olika tillfällen har haft samma eller likalydande namn. RN har därför i detta beslut utgått från respektive bolags organisationsnummer och åsatt de tre bolagen de här angivna namnen.

<sup>2</sup> I R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 anges att E-bolaget är moderbolag till R-bolaget.

avstyrka att årsstämman fastställde resultat- och balansräkningarna och behandlade resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.

A-son har lämnat följande övergripande information om de aktuella uppdragen.

Materialet som han fick för revision hade inte den kvalitet man kunde förvänta sig utan var behäftat med felaktigheter. Till exempel var R-bolagets räkenskaper per balansdagen den 31 december 2008 inte avslutade då han avgav revisionsberättelsen den 1 mars 2010. Material som lämnades till honom var fortfarande under utarbetande. Han var tvungen att skicka tillbaka materialet för rättningar m.m. Både AE och den redovisningskonsult som bolagen anlidade var sjuka och hade problem med att hinna med sitt arbete. Han såg AE:s och redovisningskonsultens sjukdomshistoria som en förmildrande omständighet. När han accepterade uppdragen som revisor i AE:s bolag, hade han uppfattningen att AE, trots sin sjukdom, fortfarande var en både kunnig och seriös revisor. En auktoriserad revisor åtnjuter oftast ett högt förtroende även hos sina yrkeskollegor och man förväntar sig att en sådan person i den egna näringsverksamheten ska hålla i vart fall samma professionella nivå som denne kräver av sina klienter.

## **2 Transaktioner mellan koncernbolagen**

### *2.1 Överlåtelse av goodwill och verksamhet*

I A-sons dokumentation för R-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 finns en kopia av ett odaterat avtal enligt vilket R-bolaget sålde sin goodwill innefattande bolagets klientstock för 750 tkr till E-bolaget.<sup>3</sup> A-son har i dokumentationen antecknat att bolaget hade sålt goodwill, tidigare redovisad med 420 tkr, med en vinst om 330 tkr.

I E-bolagets årsredovisning redovisades per balansdagen den 30 juni 2009 goodwill med 375 tkr efter årets avskrivning med 125 tkr. Som underlag till posten finns en kopia av samma avtal som, enligt vad som angetts ovan, ingick i dokumentationen för R-bolaget. A-son har i sin dokumentation för E-bolaget noterat att det bokförda anskaffningsvärdet inte överensstämde med avtalet. På en bokslutsbilaga har han antecknat "Varför endast 500' när avtalet säger 750'?"

A-son har förelagts att redogöra för sin granskning av R-bolagets försäljning av goodwill till E-bolaget.

A-son har uppgett följande.

Det är riktigt att avtalet angav en köpeskilling om 750 tkr och att R-bolaget gjorde en vinst om 330 tkr. Eftersom årsredovisningen för R-bolaget redan hade skickats in (till Bolagsverket, RN:s anmärkning), gjordes ingen korrigering av beloppet i R-bolagets bokföring. Goodwillposten bokfördes med 500 tkr i E-bolagets redovisning.

### *2.2 Koncernbidrag och aktieägartillskott*

I V-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 (balansdag den 31 december 2008) anges i en not till posten Eget kapital att bolaget hade mottagit ett aktieägartillskott om 350 tkr och ett koncernbidrag om 200 tkr. Av E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2008/09 (balansdag den 30 juni 2009) kan dock inte utläsas att E-bolaget skulle ha lämnat något aktieägartillskott eller koncernbidrag till V-bolaget. I E-bolagets årsredovisning för samma räkenskapsår redovisas inte heller några erhållna koncernbidrag. Däremot redovisas resultat från andelar i koncernbolag med 495 tkr, bokfört per balansdagen den 30 juni 2009. A-son har

---

<sup>3</sup> I avtalet anges E-bolagets dåvarande firmanamn men V-bolagets organisationsnummer.

antecknat att det sistnämnda beloppet fick ses som ett koncernbidrag från R-bolaget alternativt ett lån ”som ej kommer krävas”.

I R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 (balansdag den 31 december 2008) anges att bolaget hade lämnat ett koncernbidrag om 250 tkr. A-son har antecknat att detta belopp avsåg ett per den 31 december 2008 lämnat koncernbidrag från R-bolaget till E-bolaget.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde försök att stämma av transaktionerna mellan bolagen. AE uppgav att han hade ändrat tidigare års bokslut vilket påverkade avräkningarna mellan bolagen. Eftersom bolagen till en början inte heller hade samma räkenskapsår, blev det en mycket svår process. Tyvärr blev förvirringen avseende ändringarna av årsredovisningarna och felaktigheterna i dessa så omfattande att han inte uppmärksammade det angivna aktieägartillskottet till V-bolaget och inte utförde någon granskning i denna del.

Vad avser det koncernbidrag om 250 tkr som R-bolaget hade lämnat uppgav AE att det avsåg dels V-bolaget med 200 tkr (dvs. motsvarande belopp som redovisades som erhållet bidrag av V-bolaget, RN:s anmärkning), dels E-bolaget med 50 tkr. Underlaget till det av E-bolaget redovisade beloppet om 495 tkr som resultat från andelar i koncernbolag var en bokföringsorder där motkontot angavs vara Avräkning mot andra koncernföretag. Hans möjlighet till utredning av redovisningen i R-bolaget var begränsad, eftersom R-bolaget vid granskningstidpunkten hade trätt i likvidation. Han noterade också att R-bolaget troligtvis skulle ha redovisat ett lägre resultat.

### 2.3 Ackord

I R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 redovisas övriga rörelseintäkter med 1 439 tkr. A-son har antecknat att posten avsåg en ackordsuppgörelse. Som underlag finns bl.a. ett avtal mellan R-bolaget och E-bolaget enligt vilket E-bolaget i juni 2010 avstod från en fordran på R-bolaget om 1 458 tkr<sup>4</sup>. Av ett utdrag ur R-bolagets huvudbok kan utläsas att ackordsavtalet med E-bolaget hade bokförts med 1 368 tkr.

I E-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2009/10 redovisas rörelsens kostnader med 906 tkr, varav övriga externa kostnader uppgick till 705 tkr. I dokumentationen avseende E-bolaget har A-son, vad avser ackordsuppgörelsen med R-bolaget, antecknat ”[...] Dock är det nog så att eftersom 1 368 varit en intäkt i [R-bolaget] så borde det vara en motsvarande kostnad i [E-bolaget]. Det är nog troligt att det är FEL i [R-bolaget] och inte i detta bolag. Godtas.”

A-son har uppgett följande.

Som han antecknat i sin dokumentation förelåg det någon form av felaktighet troligtvis beroende på synpunkter från Skatteverket. Han försökte att göra avstämningar mellan bolagen vad avsåg posterna i respektive resultaträkning men kunde inte få dessa att stämma helt. Med hänsyn till att R-bolaget var försatt i likvidation saknades intresse från AE att lägga ned tid på att utreda differensen. Bolaget saknade medel att betala revisionen. Han kunde därför inte förväntas göra stora efterforskningar avseende differenser och felaktigheter. Han var på grund härav tvungen att göra en bedömning av om en utredning skulle kunna medföra en väsentlig förändring i fråga om hans ställningstagande i R-bolagets revisionsberättelse.<sup>5</sup> Han bedömde att så inte var

<sup>4</sup> I avtalet anges att gäldenärens skuld till borgenären uppgick till 1 458 tkr inkl. moms, men exkl. räntor.

<sup>5</sup> I R-bolagets revisionsberättelse, daterad den 10 maj 2011, har A-son skrivit följande; ”*Bolaget har som angivits i årsredovisningen en tvist med Skatteverket. Tvisten avser skatter och avgifter. Någon reservering avseende dessa kostnader har inte gjorts i bokslutet. Med hänvisning till ovanstående samt att bolaget på egen begäran trätt i likvidation i början av 2011, har bolagets möjlighet till fortlevnad upphört. Mot bakgrund av dessa omständigheter kan jag inte med säkerhet uttala mig om årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. [...] Jag kan varken till- eller avstyrka att årsstämman fastställer resultat- och balansräkningen och*

fallet. Vad gäller E-bolaget visade hans avstämning att bolaget eventuellt hade blivit belastat med lägre kostnader än vad som hade redovisats som intäkt i R-bolaget.

## *2.4 Övriga transaktioner mellan koncernbolagen*

E-bolaget redovisade per balansdagen den 30 juni 2008 aktier i dotterbolag med 200 tkr. Av revisionsdokumentationen för V-bolaget framgår att aktierna i R-bolaget under räkenskapsåret 2007/08 hade överlåtits till E-bolaget för 150 tkr. Av en verifikationslista för E-bolaget, som finns i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007/08, framgår att E-bolaget hade förvärvat aktierna i R-bolaget och V-bolaget för totalt 200 tkr.<sup>6</sup> Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte haft tillgång till några avräkningsnotor eller andra underlag avseende aktietransaktionerna vid sina revisioner.

R-bolaget redovisade räkenskapsåret 2007/08 konsultkostnader med 452 tkr. A-son har på en specifikation till posten antecknat att två poster om tillsammans 160 tkr, kostnadsförda den 31 juli 2007 respektive den 31 augusti 2007, avsåg V-bolaget. I årsredovisningen för V-bolaget för samma räkenskapsår redovisades ingen omsättning.<sup>7</sup>

Av en resultatrapport framgår att V-bolaget räkenskapsåret 2007/08 redovisade konsultkostnader med 200 tkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han granskade kostnaderna eller gjorde några överväganden rörande förhållandet att V-bolaget, som inte redovisade några intäkter, belastades med betydande konsultkostnader.

Av uppgifter i revisionsdokumentationen för E-bolaget för räkenskapsåret 2009/10 framgår att bolaget på kontot Kundförluster redovisade en intäkt om 280 tkr som hade uppkommit vid avstämning av mellanhavanden mellan E-bolaget och V-bolaget.

A-son har uppgett följande.

AE uppgav att han hade upprättat likvidnotor. Han bad om kopior av dessa men fick inga. Han konstaterade att bruttovärdet för de av E-bolaget köpta aktierna var 200 tkr, men att fördelningen av anskaffningsvärdena var oklar.

Han fick uppgift om att V-bolaget hade krediterat ett belopp om, 160 tkr, som i en tidigare version av årsredovisningen hade redovisats som omsättning för räkenskapsåret 2007/08. Han påpekade att rättelse då borde göras i R-bolagets årsredovisning för samma räkenskapsår. AE skulle återkomma angående detta. Han kontrollerade inte att beloppet korrigerades i R-bolagets räkenskaper utan godtog AE:s uppgift om rättelse. Trots att han vid flera tillfällen begärde besked om rättelse, fick han inget sådant besked, troligtvis beroende på AE:s privata och professionella problem.

Vad avser konsultkostnaderna i V-bolaget så bedrev bolaget verksamhet under både räkenskapsåret 2006/07 och räkenskapsåret 2007/08, trots att bolaget under det senare räkenskapsåret inte redovisade några intäkter. Det var fråga om samma sorts verksamhet fördelad på tre bolag och i sådana situationer är interfakturerings inte ovanlig. Han granskade inte de av V-bolaget redovisade konsultkostnaderna.

Beträffande den differens som räkenskapsåret 2009/10 hade uppkommit i E-bolaget vid avstämning av mellanhavandet med V-bolaget uppgav AE att differensen berodde på gjorda felbokföringar. En avstämning gjordes för att få bolagens avräkningskonton att stämma.

## *2.5 Flera revisionsberättelser för samma räkenskapsår*

---

*behandlar resultatet enligt förslaget i förvaltningsberättelsen då resultatdispositionen skall grundas på fastställd årsredovisning.”*

<sup>6</sup> Aktierna i V-bolaget ägdes före E-bolagets förvärv av AE.

<sup>7</sup> I en tidigare version av årsredovisningen för räkenskapsåret 2007/08 redovisades dock en omsättning om 160 tkr.

Som framgått i avsnitt 1 ovan upprättades det för både E-bolaget och V-bolaget flera årsredovisningar för samma räkenskapsår. Av A-sons sist avgivna revisionsberättelser för respektive räkenskapsår framgår inte att de ersatte en tidigare avgiven revisionsberättelse.

A-son har uppgett att han inte kände till att det av en senare avgiven revisionsberättelse, som ersätter en tidigare avgiven revisionsberättelse, ska framgå att den ersätter den tidigare avgivna.

## 2.6 RN:s bedömning

RN konstaterar att det här har varit fråga om revision av tre bolag i samma koncern. Under den period som är föremål för RN:s granskning har det inom koncernen skett aktieöverlåtelser som inneburit att koncernförhållandena har förändrats. Därtill kommer att de tre bolagen vid ett flertal tillfällen under perioden har bytt firma. Det har inom koncernen förekommit transaktioner både avseende utförda tjänster, överlåtelser av tillgångar och olika typer av lämnade bidrag. Det hade även förekommit transaktioner mellan moderbolagets ägare, AE, och koncernbolagen. Vidare har årsredovisningar för E-bolaget och V-bolaget upprättats i flera olika versioner. Bolagen har dessutom haft olika balansdagar. Dessa förhållanden innebar en förhöjd revisionsrisk, vilket också medförde att det ställdes särskilt höga krav på A-son vid genomförandet av revisionerna i bolagen.

I 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551) anges att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter och att den ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Av 9 kap. 3 § samma lag framgår att revisorn ska granska bolagets årsredovisning, bokföring och styrelsens förvaltning. Granskningen ska vara så ingående som god revisionssed kräver. I 9 kap. 7 § samma lag anges att styrelsen ska ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser nödvändig och lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Av RS 200 *Mål och generella principer för en revision* följer att en revisor ska iaktta god revisorssed och de etiska regler som styr revisorns professionella ansvar.<sup>8</sup> Vidare ska revisorn utföra revisionen enligt god revisionssed. Revisorn ska bedöma vilka revisionsåtgärder som är nödvändiga för att utföra en revision enligt god revisionssed bl.a. utifrån kraven i RS. Revisorn ska inhämta revisionsbevis i tillräcklig utsträckning så att hon eller han kan dra slutsatsen att det inte förekommer några väsentliga felaktigheter i årsredovisningen sammantaget.

Av RS 709 *Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag* p. 24SE framgår att det i en ny revisionsberättelse ska lämnas upplysning om att denna ersätter en tidigare lämnad berättelse.<sup>9</sup>

Både av A-sons dokumentation och av hans yttranden till RN framgår att bolagens räkenskaper var behäftade med ett stort antal brister under samtliga nu aktuella räkenskapsår och att bokföringen hade skett med eftersläpning. Några anmärkningar vad avser brister i bolagens löpande redovisning har emellertid inte tagits in i någon av revisionsberättelserna.

Det framgår av A-sons dokumentation från revisionen av E-bolaget räkenskapsåret 2008/09 att han uppmärksammade att E-bolaget redovisade ett anskaffningsvärde för förvärvad goodwill om 500 tkr trots att överlåtelseavtalet angav ett belopp om 750 tkr. Som enda förklaring till

<sup>8</sup> RN hänvisar till Revisionsstandard i Sverige (RS) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället ISA (International Standards on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 200 finns i ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing*.

<sup>9</sup> Bestämmelser motsvarande RS 709 finns i RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

differensen har han uppgett att årsredovisningen för R-bolaget hade getts in till Bolagsverket vilket skulle vara orsaken till att förvärvet inte redovisades med 500 tkr i R-bolaget. Han har emellertid inte förklarat på vilken grund han godtog att E-bolaget redovisade ett anskaffningsvärde avseende goodwillposten med 500 tkr. Han har inte heller uppgett på vilken grund det skulle vara korrekt att korrigera köpeskillingen i R-bolagets bokföring till 500 tkr trots att avtalat belopp uppgick till 750 tkr.

RN:s utredning har vidare påvisat betydande differenser både vad avser lämnade och mottagna bidrag mellan bolagen inom koncernen. A-son har uppgett att han gjorde försök att stämma av transaktionerna mellan bolagen men att detta var en svår process bl.a. därför att bolagen inte hade samma räkenskapsår och det förekom felaktigheter i årsredovisningarna. Av hans uppgifter till RN har även framgått att han påtalade för AE att det måste göras en rättelse av R-bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2007/08 men att han inte kontrollerade om rättelsen blev gjord.

Av A-sons dokumentation framgår att han uppmärksammade att det räkenskapsåret 2009/10 förelåg en differens mellan det belopp som redovisades av R-bolaget som en ackordsvinst och det belopp som redovisades i E-bolaget som motsvarande kostnad. Detta förhållande framgår inte av revisionsberättelsen för något av bolagen. Han har uppgett att företagsledaren saknade intresse av att lägga ner tid på att utreda differensen och att han själv inte kunde förväntas att göra stora efterforskningar avseende differenser och felaktigheter eftersom R-bolaget saknade medel för att betala revisionen.

Utredningen visar sålunda att A-son begränsade sitt granskningsarbete trots att han hade iakttagit både väsentliga brister i redovisningen och differenser vad avser transaktioner mellan bolagen. Det har också framgått att han även godtog att V-bolaget och E-bolaget redovisade överlåtelser av aktier utan att han hade tillgång till några revisionsbevis avseende transaktionerna. Enligt RN:s bedömning var bristerna så allvarliga att de borde ha påtalats i A-sons revisionsberättelser. I de fall revisionsberättelserna hade ersatt tidigare avgivna berättelser skulle även detta ha angetts.

Vad som nu har sagts innebär att A-son vid sina revisioner av de tre bolagen för samtliga år, utom för V-bolaget räkenskapsåret 2009/10, underlät att vidta tillräckliga revisionsåtgärder och godtog att transaktioner avseende väsentliga belopp redovisades utan godtagbara revisionsbevis. Dessa förhållanden medförde att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar, vad avser E-bolaget för de tre räkenskapsåren 2007/08, 2008/09 och 2009/10, avseende V-bolaget för räkenskapsåret 2007/08 samt för R-bolaget räkenskapsåren 2007/08 och 2009/10.

Genom sin bristfälliga granskning, genom att inte anmärka i revisionsberättelserna på väsentliga brister i redovisningen och genom att, enligt vad som har angetts ovan, tillstyrka fastställande av de tre bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, har A-son åsidosatt god revisionssed. Han har även åsidosatt god revisionssed genom att i flera fall inte ange i revisionsberättelserna att dessa har ersatt tidigare avgivna revisionsberättelser. Vad han har anfört om styrelseledamotens och redovisningskonsultens hälsoproblem och att han riskerade att inte få full betalning för sitt arbete medför ingen annan bedömning.

### **3 Transaktioner med närstående m.m.**

Som framgått ovan redovisade E-bolaget per balansdagen den 30 juni 2008 aktier i dotterbolag med 200 tkr. Aktierna i R-bolaget hade överlåtits av V-bolaget för 150 tkr och aktierna i V-

bolaget hade överlåtits av AE för 50 tkr. Av en verifikationslista för E-bolaget, som finns i A-sons dokumentation för räkenskapsåret 2007/08, framgår att E-bolaget hade förvärvat aktierna i R-bolaget och V-bolaget för totalt 200 tkr. Beloppet hade bokförts som uttag från E-bolagets checkkonto med 100 tkr och som ökad skuld till AE med 100 tkr.

RN har även noterat att bolagen under de i ärendet aktuella räkenskapsåren ersatte AE för utlägg som angavs vara gjorda för bolagens räkning. För en del av dessa utlägg, t.ex. avseende inköpta inventarier, saknas fakturor. I andra fall finns det fakturor men dessa är ställda till AE privat. Vidare betalade bolagen AE dels hyra – med hänvisning till att verksamheten bedrevs i hans bostad – dels ränta på inlånat kapital i E-bolaget. Hyresersättning och ränta kan beräknas till totalt ca 300 tkr för perioden 1 januari 2007–30 juni 2010. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att källskatt hade innehållits på utbetalda räntor eller att kontrolluppgifter hade lämnats. E-bolagets skuld till AE uppgick per balansdagarna den 30 juni 2008, 2009 respektive 2010 till 407 tkr, 717 tkr respektive 632 tkr.

A-son har uppgett följande.

Enligt hans mening var inga inköp som bokfördes i bolagen av privat natur. Han påpekade för AE att R-bolagets namn borde framgå av kvittona men eftersom bolaget hade dålig likviditet betalade AE med sitt privata kontokort, vilket var orsaken till att hans namn angavs på ordersedlar och fakturor.

Beträffande kostnadsförda räntor frågade han AE om denne hade tagit upp ränta och hyra i sin deklaration vilket AE uppgav att han hade gjort. Han hade ingen anledning att betvivla att så skett varför han lät sig nöja med detta svar. Han borde kanske i revisionsberättelserna ha påtalat att något skatteavdrag avseende upplupen ränta inte hade gjorts. Eftersom revisionerna utfördes åren efter det att räntan hade blivit tillgänglig, och AE uppgav att han hade tagit upp beloppen i sin deklaration, lät han emellertid saken bero.

Beträffande E-bolagets skuld till AE gjorde han endast en rimlighetsbedömning av avräkningskontot under de aktuella räkenskapsåren. Mot bakgrund av hans uppfattning om AE som kunnig och seriös, och då han förväntade sig en hög professionell nivå i dennes verksamhet, bedömde han att det förelåg en låg risk avseende exempelvis bolagens kostnader och AE:s avräkningskonto. Han granskade därför inte dessa närmare vid revisionerna.

RN gör följande bedömning.

I RS 500 *Revisionsbevis* anges att revisorn ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på.<sup>10</sup>

Av RS 550 *Närstående parter* framgår bl.a. att en revisor ska vara uppmärksam på väsentliga transaktioner med närstående parter.<sup>11</sup> Revisorn ska under revisionen vidta revisionsåtgärder som kan identifiera förekomsten av transaktioner med närstående parter, exempelvis detaljgranskning av transaktioner och saldon, genomgång av bokföring avseende omfattande eller ovanliga transaktioner med uppmärksamhet på transaktioner som redovisas vid eller i nära anslutning till rapportperiodens slut, genomgång av låneskulder och genomgång av investeringar. När revisorn granskar identifierade transaktioner med närstående parter, ska han eller hon inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för huruvida dessa transaktioner har redovisats och upplysts om på ett lämpligt sätt. Om revisorn inte lyckas inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande transaktioner med närstående parter, ska han eller hon skriva en revisionsberättelse som avviker från standardutformningen på lämpligt sätt.

<sup>10</sup> Bestämmelser motsvarande RS 500 finns i ISA 500 *Revisionsbevis*.

<sup>11</sup> Bestämmelser motsvarande RS 550 finns i ISA 550 *Närstående förhållanden*.

A-son har godtagit att AE:s överlåtelse av aktierna i V-bolaget till E-bolaget redovisades som en skuld till AE med 100 tkr trots att likviden endast uppgick till 50 tkr. Han har också accepterat att bolagen ersatte AE med väsentliga belopp utan godtagbara underlag i form av fakturor ställda till bolaget samt utan att förvissa sig om att ersättningar i form av ränta och hyra hanterades på ett korrekt sätt av AE. Han har även underlåtit att granska E-bolagets avräkningskonto med AE. Detta innebär att A-son har godtagit redovisning av transaktioner med närstående utan godtagbara revisionsbevis. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

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

A-son har i ett flertal avseenden åsidosatt god revisionssed vid utförandet av de tre revisionsuppdragen.

Trots att han hade iakttagit både väsentliga brister vad avser redovisningen och differenser vad avser transaktioner mellan bolagen har han godtagit bolagens årsredovisningar och underlåtit att anmärka på felaktigheterna i sina revisionsberättelser. Bristerna i revisionsarbetet har medfört att han vid sex av revisionerna har kommit att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han har även åsidosatt god revisionssed genom att i flera fall inte ange i revisionsberättelserna att dessa ersatte tidigare revisionsberättelser. Slutligen har han godtagit redovisning av transaktioner med närstående utan godtagbara revisionsbevis.

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

RN konstaterar att bristerna i revisionsarbetet har varit omfattande och att de avser flera räkenskapsår. Som angetts tidigare har omständigheterna varit sådana att en förhöjd revisionsrisk förelåg, vilket också medförde att det ställdes särskilt höga krav på A-son vid genomförandet av revisionerna i de aktuella bolagen. Med hänsyn härtill framstår bristerna i hans revisionsarbete som mycket allvarliga. RN anser dock inte att omständigheterna kan anses vara synnerligen försvårande. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt, som är fallet vid en samlad bedömning av A-sons revisioner av de tre bolagen, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, 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 närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som har föredragit ärendet.