

D 17

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har mottagit en underrättelse från Skatteverket beträffande tre aktiebolag, nedan benämnda **telemarketingbolaget**, **konsultbolaget** och **telecombolaget** avseende kalenderåren 2013 och 2014. A-son var huvudansvarig revisor i telemarketingbolaget och konsultbolaget samt vald revisor i telecombolaget. Underrättelsen har föranlett RN att förelägga A-son att till RN skicka in sin revisionsdokumentation för telemarketingbolaget och konsultbolaget avseende räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 och för telecombolaget avseende räkenskapsåret 2013/14.

Skatteverket genomförde revisioner av de tre bolagen. Efter dessa upprättade telemarketingbolaget och konsultbolaget nya versioner av årsredovisningar för räkenskapsåret 2014, medan telecombolaget upprättade en ny version av årsredovisningen för räkenskapsåret 2013/14. I de nya versionerna bokade bolagen bort de transaktioner som under år 2014 respektive år 2013/14 hade skett mellan de tre bolagen. I detta beslut behandlar RN endast A-sons revision av de äldre versionerna av årsredovisningarna. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Telemarketingbolaget	2012	34,2	8,6
Telemarketingbolaget	2013	42,1	16,9
Telemarketingbolaget	2014	68,2	16,8
Konsultbolaget	2012	7,6	9,8
Konsultbolaget	2013	15,0	18,9
Konsultbolaget	2014	21,1	12,0
Telecombolaget	2013-07-12-2014-12-31	17,1	4,1

A-son avgav revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår utom för konsultbolaget avseende räkenskapsåret 2012. I revisionsberättelsen för konsultbolaget avseende räkenskapsåret 2012 anmärkte han på att det hade skett en utdelning om 128 tkr trots att inget förslag fanns i vinstdispositionen och inget beslut hade fattats på årsstämman.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3 informeras om underrättelsen från Skatteverket och i avsnitt 4 redovisas generella uppgifter från A-son. I avsnitt 5–7 redogörs för A-sons revisionsarbete i samtliga tre ovan nämnda bolag och för

samtliga ovan nämnda räkenskapsår. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 8.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd 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 (2001:883) och 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock RN:s bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Underrättelsen från Skatteverket

Av underrättelsen från Skatteverket framgår bl.a. följande.

Samtliga tre bolag ägdes helt eller delvis av en person, nedan benämnd AA, som enligt Skatteverkets uppfattning var företagsledare i telemarketingbolaget och i konsultbolaget. Vem som var företagsledare i telecombolaget är inte utrett men AA:s inflytande var stort även i detta bolag.

I samband med sin revision av telemarketingbolaget och konsultbolaget uppmärksammade Skatteverket att osanna fakturor hade upprättats för att täcka överföringar från telemarketingbolaget till konsultbolaget och indirekta uttag från telemarketingbolaget till AA:s privata bankkonton.

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrifter.

I konsultbolaget hade det under åren 2012, 2013 och 2014 uppkommit en fordran, redovisad på konto 1380, Långfristiga fordringar. Fordran, som per den 31 december 2014 uppgick till 29 mnkr, hade uppkommit genom bokföringar av uttag från konsultbolagets bankkonto. Enligt konsultbolaget avsåg den ett bolag, nedan benämnt X-bolaget, som var registrerat i utlandet. Avtal och underlag visade att AA ägde X-bolaget.² Av bankkontoutdrag och av underlag i bokföringen framgår att de flesta uttagen som bokförts mot konto 1380 hade överförts till AA:s privata bankkonto.

A-son anmärkte inte på någon av de angivna omständigheterna i sina revisionsberättelser.

4 A-sons uppgifter

A-son har lämnat följande generella uppgifter.

Han kände till att AA var huvudägare till telemarketingbolaget, konsultbolaget och telecombolaget och att X-bolaget ägdes av AA personligen. De tre förstnämnda bolagen drevs av framgångsrika entreprenörer och bolagen gick bra. Bolagen betalade skatt på ett korrekt sätt vid faktureringen mellan bolagen.

Han planerade sina revisioner med utgångspunkt i väsentlighet och risk samt bedömning av kontrollmiljön. Riskbedömningen och bedömningen av kontrollmiljön byggde på hans uppfattning att bolagsgruppen var mycket välskött samt att bolagen hade en seriös företagsledning, väl fungerande administrativa rutiner och kompetent redovisningspersonal. Hans granskningsplan kom att bygga på en strikt substansgranskningsstrategi.

I efterhand inser han att han nog borde ha haft en mer uttalat professionell skepticism i sin revisionsansats. Han har på ett konkret sätt tagit lärdom av det som hänt och har på ett konsekvent sätt anpassat sina revisionsinsatser efter detta. Han kan i efterhand också inse att hans granskning av resultaträkningarna var bristfällig och att även andra bedömningar som han ”implicit” gjorde borde ha dokumenterats. Han har numera utökat sin granskning av resultaträkningarna och dokumentationen över dessa i samtliga bolag där han är vald revisor. Även övriga bedömningar dokumenteras numera tydligare. Det kan naturligtvis hävdas att dokumentationen av hans granskning av de väsentliga balansposterna kunde ha varit tydligare och mera omfattande. Detta ändrar inte det faktum att han granskade posterna i den utsträckning som han bedömde nödvändig för att uppnå tillräcklig revisions-säkerhet.

5 Transaktioner mellan telemarketingbolaget, konsultbolaget och telecombolaget

5.1 Faktureringar mellan närstående bolag

² A-son har i sina svar till RN dels använt landets namn, dels använt namnet på en landsdel i det aktuella landet. RN använder genomgående uttrycket utlandet avseende såväl landet som landsdelen.

Av A-sons dokumentation framgår att det hade skett betydande faktureringar mellan telemarketingbolaget, konsultbolaget och telecombolaget under räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014. Bolagen var sinsemellan närstående bolag. Av dokumentationen kan inte för något av åren eller bolagen utläsas om A-son reflekterade över om faktureringarna mellan bolagen motsvarades av några faktiska transaktioner

Nedan redovisas faktureringar mellan bolagen, fördelade på bolag och räkenskapsår (belopp i mnkr). Beloppen bygger dels på uppgifter som framgår av dokumentationen, dels på uppgifter från A-son.

Telemarketingbolaget	2012	2013	2014
Intäkter i telemarketingbolaget/konsultkostnader i konsultbolaget		11,3	3,0
Konsultkostnader telemarketingbolaget/intäkter konsultbolaget	- 7,4	- 15,0	- 15,0
Konsultkostnader telemarketingbolaget/intäkter telecombolaget			- 6,0

Konsultbolaget	2012	2013	2014	Totalt
Intäkter i konsultbolaget/konsultkostnader i telemarketingbolaget	7,4	15,0	15,0	37,4
Intäkter i konsultbolaget / konsultkostnader i telecombolaget ³			6,0	6,0
Konsultkostnader konsultbolaget/intäkter telemarketingbolaget		- 11,3	- 3,0	- 14,3
Totalt				29,1⁴

Telecombolaget⁵	2012	2013	2014
Intäkter i telecombolaget /konsultkostnader i telemarketingbolaget			6,0
Konsultkostnader i telecombolaget/intäkter i konsultbolaget			- 6,0

Telemarketingbolaget redovisade samtliga år de ovan angivna konsultkostnaderna under rubriken *Övriga externa kostnader*. De konsultkostnader som härrörde från

³ Härmed avses räkenskapsåret 2013/14 i telecombolaget.

⁴ Som framgår nedan, avsnitt 6.6.3, hade konsultbolaget lånat ut totalt 29,0 mnkr till X-bolaget.

⁵ År 2013/14 var bolagets första räkenskapsår.

faktureringar från närstående bolag uppgick åren 2012, 2013 och 2014 till 24 procent, 31 procent respektive 30 procent av bolagets totalt redovisade rörelsekostnader. A-son har för samtliga år på ett dokument, rubricerat *Närstående parter*, antecknat att stora faktureringar gjordes från konsultbolaget till telemarketingbolaget.

Telemarketingbolagets ovan redovisade intäkter från konsultbolaget rubricerades åren 2013 och 2014 som *Övriga rörelseintäkter*.

Konsultbolaget redovisade år 2012 en nettoomsättning om 7,6 mnkr. 7,4 mnkr av detta belopp utgjordes av faktureringar till telemarketingbolaget. Konsultbolaget redovisade år 2013 en nettoomsättning om 15,0 mnkr och år 2014 en nettoomsättning om 21,1 mnkr. Beloppen för dessa två år härrörde i allt väsentligt från faktureringar till närstående bolag. Konsultbolaget redovisade åren 2013 och 2014 posten *Övriga externa kostnader* med totalt 12,2 mnkr respektive 4,8 mnkr. I dessa belopp ingick 11,3 mnkr respektive 3,0 mnkr som utgjordes av faktureringar från närstående bolag.

Telecombolaget redovisade totalt en nettoomsättning om 17,1 mnkr för räkenskapsåret 2013/14. Av nettoomsättningen härrörde 6,0 mnkr från fakturering till telemarketingbolaget. Vidare redovisade bolaget posten *Övriga externa kostnader* med totalt 7,8 mnkr. Av dessa härrörde 6,0 mnkr från faktureringar från konsultbolaget.

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen eller för något av räkenskapsåren utläsas om han reflekterade över om de belopp som hade fakturerats mellan bolagen var rimliga i relation till eventuella prestationer. A-son har förelagts att redogöra för sin bedömning av faktureringen mellan bolagen och de bakomliggande transaktionerna.

A-son har anfört följande.

Han bedömde att konsultbolaget hade i uppdrag att för telemarketingbolagets räkning hantera finansieringen av investeringar utomlands genom att till X-bolaget låna ut de pengar som hade fakturerats till telemarketingbolaget. Han har inte tagit del av några formella handlingar beträffande prestationen men betraktade faktureringen från konsultbolaget till telemarketingbolaget som en prestation och bedömde att det därför inte var fråga om vederlagsfria överföringar. Han betraktade det som en affärsidé att låna ut pengar till investeringar i X-bolaget. Vad gäller övriga faktureringar mellan bolagen såg han bolagen som en företagsgrupp och hade ingen anledning att ifrågasätta mellanhavandena och faktureringarna mellan bolagen.

Vid tidpunkten för sina revisioner av bolagen såg han inga problem med faktureringen mellan bolagen. I efterhand kan han konstatera att han inte insåg att det kunde uppstå problem med vissa skattefrågor. Han betraktade bolagen i praktiken som en koncern, eftersom de hade samma ägare (AA). Det rörde sig inte om några publika bolag och det fanns varken några externa intressenter eller finansiärer. Fakturering skedde helt öppet och konsekvent och alla bolag betalade den skatt de

skulle. Han bedömde att en rättvisande bild gavs, eftersom årsredovisningarna byggde på ”konkreta transaktioner”. Med detta uttryck menar han att fakturorna var konkreta och behandlades på ett sätt som han, vid den tidpunkten, ansåg vara korrekt. Han hade vid denna tidpunkt inte insett att Skatteverket skulle ha så allvarliga synpunkter.

För honom var en transparent och konsekvent behandling av fakturorna mellan bolagen ett av de viktigaste momenten i revisionen. Exakt vad som låg bakom respektive faktura betraktade han som mindre viktigt för revisionen av företagsgruppen. Han bedömde att förhållandena kunde ligga till grund för att anse att en rättvisande bild förelåg. Enligt den bedömning som han gjorde vid den aktuella tidpunkten hade fakturorna hanterats korrekt.

Av dokumentationen för år 2012 avseende telemarketingbolaget framgår att han uppmärksammade det stora beloppet för konsultarvoden och noterade att han kände till skälet härill. Vad gäller redovisade konsultkostnader för år 2014 noterade han dessa vid sin bedömning av transaktioner mellan närstående parter. Han konstaterade att det visserligen rörde sig om stora belopp men att han inte såg några problem och att fakturorna hade behandlats på ett transparent sätt i respektive bolag, dvs. kostnaderna i telemarketingbolaget motsvarades av intäkter i de två övriga svenska bolagen.

Konsultbolagets intäkter var en del av affärsidén att investera i utlandet och för detta syfte lånade konsultbolaget ut pengar till X-bolaget. Han bedömde att detta kunde ses som en prestation.

RN gör följande bedömning.

Som ovan har framgått förekom det under åren 2012, 2013 och 2014 faktureringar mellan de tre här aktuella närstående bolagen till väsentliga belopp. A-son har varken genom sin revisionsdokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade grund för att godta att faktureringarna motsvarades av faktiska prestationer. Beloppen var väsentliga för bolagens resultaträkningar varför dessa inte gav en rättvisande bild av bolagens intäkter och kostnader. A-son hade därmed inte heller grund för att tillstyrka fastställande av telemarketingbolagets och konsultbolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 eller telekombolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2013/14. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Kundfordringar – telemarketingbolaget ⁶

Telemarketingbolaget redovisade för åren 2013 och 2014 posten *Kundfordringar* med 11,3 mnkr respektive 8,7 mnkr, varav 8,3 mnkr respektive 3,8 mnkr utgjordes av fordringar på konsultbolaget. A-son har för vart och ett av åren på en checklista, rubricerad *Kundfordringar och försäljning*, antecknat att han bedömde att konsultbolaget kunde betala. Han har också antecknat att huvudägaren till samtliga närstående bolag (AA) hade uppgett att det inte fanns några problem för konsult-

⁶ Konsultbolagets fordringar behandlas i avsnitt 6 nedan.

bolaget att betala telemarketingbolaget, eftersom konsultbolaget hade fordringar på X-bolaget som i sin tur hade stora övervärden på sina investeringar i utlandet. Av A-sons dokumentation kan dock inte utläsas om han gjorde några bedömningar av värdet av fordringarna på konsultbolaget, exempelvis om det fanns några tillgångar i utlandet och, om så var fallet, hur dessa skulle komma konsultbolaget till godo.

A-son har i efterhand till RN sänt in handlingar som enligt honom styrker att X-bolaget hade köpt mark i utlandet. Han har därvid anfört följande.

Han kontrollerade att telemarketingbolagets fordringar på konsultbolaget stämde överens med det som det senare bolaget hade redovisat som leverantörsskulder. Han godtog att fordringarna rubricerades som *Kundfordringar*, eftersom fakturor hade ställts ut. För honom var det viktigt att faktureringen hade hanterats konsekvent, dvs. att intäkter i ett bolag motsvarades av kostnader i ett annat bolag. Han bedömde att avstämning mellan bolagen var ett viktigt moment. Dessutom gjorde han en bedömning av betalningsförmågan hos konsultbolaget och en periodiseringskontroll. Han ansåg att han därmed hade tillräckliga revisionsbevis för att godta såväl resultat- som balansposter.

Enligt köpekontrakt och lagfartsbevis ägde X-bolaget mark i utlandet. Han bedömde att marken hade ett värde och att konsultbolaget skulle kunna betala sin skuld till telemarketingbolaget. Vid den aktuella tidpunkten hade X-bolaget också vidtagit åtgärder för att få till stånd en försäljning av de utländska tillgångarna och därmed realisera värdet.

Hans anteckningar om övervärden avseende räkenskapsår före år 2014 byggde på uppgifter som han hade erhållit från AA. Han förlitade sig på dessa uppgifter, eftersom han uppfattade AA som mycket seriös. Dennes bedömningar hade förefallit rimliga vid tidigare balansdagar. Per balansdagen den 31 december 2014 var läget annorlunda, eftersom krig hade lett till en kraftigt minskad ekonomisk aktivitet i det land där investeringarna hade gjorts.

RN gör följande bedömning.

Posten *Kundfordringar* var en väsentlig post hos telemarketingbolaget. En stor del av posten utgjordes av fordringar på konsultbolaget. Det ålåg därför A-son att ägna posten, och särskilt i den del som avsåg konsultbolaget, särskild uppmärksamhet.

Värdet av fordran på konsultbolaget var beroende av det bolagets betalningsförmåga. A-son synes ha baserat sin bedömning av konsultbolagets betalningsförmåga på den omständigheten att bolaget hade fordringar på X-bolaget. Han har uppgett att X-bolaget ägde mark i utlandet och att detta innebar att konsultbolaget, som hade fordringar på X-bolaget, skulle kunna betala sina skulder till telemarketingbolaget.

Som framgår av avsnitt 6.2 var värdet av konsultbolagets fordringar på X-bolaget ytterst osäkert. Det förhållandet att X-bolaget hade förvärvat mark i utlandet utgjorde mot den bakgrunden inte ett tillräckligt revisionsbevis för att telemarketingbolagets fordringar på konsultbolaget hade ett värde motsvarande det

nominella beloppet per balansdagarna den 31 december 2013 respektive den 31 december 2014. Inte heller i övrigt ger A-sons revisionsdokumentation eller hans yttranden till RN stöd för att konsultbolaget hade möjligheter att betala sina skulder till telemarketingbolaget med de belopp som redovisades per balansdagarna den 31 december 2013 och 2014 (jfr den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn härtill – och då det för båda räkenskapsåren var fråga om en väsentlig balanspost – saknade han grund för att tillstyrka fastställande av telemarketingbolagets resultat- och balansräkningar för dessa räkenskapsår. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Konsultbolaget – lån till ett bolag i utlandet

6.1 Utlåning till X-bolaget – fråga om förekomsten av förbjudna lån

Konsultbolaget hade under år 2012 lånat ut 9,6 mnkr till X-bolaget. Under år 2013 ökade utlåningen till X-bolaget med 8,8 mnkr till 18,4 mnkr. Per den 31 december 2014 hade utlåningen ökat till totalt 29,0 mnkr, dvs. en ökning under år 2014 med 10,6 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas om han hade reflekterat över om de utlåningar som hade skett utgjorde s.k. förbjudna lån enligt bestämmelserna i 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

Under år 2014 hade konsultbolagets fordran på X-bolaget skrivits ned med 18,0 mnkr. Den totala utlåningen uppgick trots detta till 29,0 mnkr. I A-sons dokumentation finns för vart och ett av de tre åren dokument, benämnda *Bekräftelse låneskuld* och undertecknade av AA, i vilka AA bekräftar skulden. A-son har förelagts att till RN ge in handlingar som visar villkoren för utlåningen till X-bolaget.

A-son har anfört följande.

Utlåningen skulle finansiera X-bolagets investering i mark och anläggning i utlandet, dvs. användas i gäldenärens rörelse. Konsultbolaget skulle erhålla avkastning i form av löpande överskott eller vinst vid eventuell försäljning av X-bolagets tillgångar. Detta får anses utgöra affärsmässiga skäl med tanke på den nytta som skulle tillfalla konsultbolaget. Det fanns skuldbekräftelser från AA för samtliga här aktuella år. Han fick inte del av någon ytterligare dokumentation.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han, men hänsyn till att han – som hans svar får förstås – bedömde att fråga var om s.k. kommersiella lån, för något av åren 2012, 2013 eller 2014 uppmärksammade styrelsen i konsultbolaget på kravet på en särskild förteckning enligt 21 kap. 10 § aktiebolagslagen. RN har därför förelagt A-son att förklara varför han inte för något av åren påtalade för styrelsen att en sådan förteckning skulle upprättas. Han har också förelagts att förklara varför

han inte i sina revisionsberättelser för konsultbolaget anmärkte på att någon förteckning inte hade upprättats.

A-son har tillagt följande.

Hans slutsats kring avkastning m.m. bygger på den beskrivning av projektet och affärsidén att investera i en anläggning som han hade fått av AA och som finns dokumenterad i mötesnoteringar och andra dokument, exempelvis lagfartsbevis. Syftet med investeringarna var enligt AA att dessa skulle ge ekonomiska fördelar för X-bolaget och, indirekt, konsultbolaget. AA såg då (före hösten 2014) framför sig en god ekonomisk utveckling i området. AA är en utpräglad entreprenör och hittills en lyckad sådan. Men syftet var också att göra en insats för befolkningen i området. Tyvärr grusades AA:s förhoppningar på grund av krig.

Han uppmärksammade inte den formella och praktiska innebörden av kopplingen mellan 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolagslagen och 21 kap. 10 § första stycket 2 samma lag.

RN gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Enligt 2 § samma kapitel gäller inte bestämmelserna i 1 § om lånet är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse och det långgivande bolaget har lämnat lånet av rent affärsmässiga skäl (s.k. kommersiellt lån). Enligt 21 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen ska styrelsen och den verkställande direktören upprätta en särskild förteckning över lämnade kommersiella lån.

Av 9 kap. 32 § första stycket 3 aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolags revisor ska uttala sig om huruvida styrelsen har upprättat en föreskriven förteckning. 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 bl.a. aktiebolagslagen.

Av de uppgifter som A-son har lämnat till RN framgår att det under räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 hade förekommit långivning från konsultbolaget till det närstående X-bolaget. A-son har, som hans svar får förstås, uppgett att de utlånade medlen skulle användas i X-bolagets verksamhet och att det förelåg affärsmässiga skäl för utlåningen genom den avkastning som konsultbolaget skulle få. Han har dock inte gjort sannolikt att han hade tillräckliga revisionsbevis för dessa ställningstaganden. Genom att underlåta att på ett godtagbart sätt utreda om utlåningen omfattades av låneförbudet har han åsidosatt god revisionssed.

Som framgått ovan har A-son bedömt att det förelåg affärsmässiga skäl för utlåningen och att lånen därför, som han får förstås, omfattades av undantaget från låneförbudet i 21 kap. 2 § första stycket 3 aktiebolagslagen. Av hans dokumentation kan dock inte utläsas att han uppmärksammade styrelsen i konsultbolaget på att lån,

som omfattas av detta undantag, enligt aktiebolagslagen ska upptas i en särskild förteckning. I hans revisionsberättelser saknas information om huruvida en särskild förteckning hade upprättats för respektive räkenskapsår. Han har genom sin underlåtenhet i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

6.2 Värdering av konsultbolagets fordran på X-bolaget

6.2.1 Generellt

I dokumentationen för konsultbolaget finns för vart och ett av åren en av AA undertecknad bekräftelse som avser X-bolagets skulder till konsultbolaget. Av dokumentationen framgår att det under åren 2012, 2013 och 2014 hade förts över totalt 29,0 mnkr från konsultbolaget till X-bolaget, i vart fall enligt bokföringen i konsultbolaget.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han för något av åren hade övervägt att kräva reviderade bokslut av X-bolaget. Han har förelagts att förklara hur han kunde bedöma värdet av fordran om han inte hade revisionsbevis som visade hur medlen hade använts av X-bolaget samt att förklara varför han inte för något av åren 2012, 2013 eller 2014 hade krävt att få reviderade bokslut. Han har även förelagts att förklara varför han ansåg att en bekräftelse av en skuld, utfärdad av huvudägaren till de svenska bolagen, utgjorde ett godtagbart revisionsbevis för att det faktiskt fanns tillgångar i utlandet per balansdagarna den 31 december 2012, 2013 och 2014.

A-son har till RN sänt in handlingar avseende markinköp i utlandet. Han har anfört följande.

Han har mötesanteckningar från ett möte den 18 februari 2013 där han erhöll en presentation av projektet i utlandet. Dessa noteringar är hans enda dokumentation och han bedömde att de var tillräckliga för hans behov. Värdet på fordran bedömdes utifrån den skuldbekräftelse som han krävde och varje år erhöll av AA. Han ansåg att AA:s årliga bekräftelser av X-bolagets skuld utgjorde tillräckliga revisionsbevis "oaktat" att det var AA som hade undertecknat dessa. Skälet för det var att AA var X-bolagets legala företrädare och, som han då bedömde det, en seriös person som inte hade några incitament att vilseleda honom. Han hade inga indikationer på att det hade förekommit några oegentligheter.

Vad gäller eventuella bokslut avseende X-bolaget ansåg han att det räckte för honom att ägaren till det svenska bolaget (AA), tillika ägaren till X-bolaget, hade bekräftat X-bolagets skuld och att det var svårt att få fram bokslut i utlandet, särskilt för år 2014.

Enligt hans uppfattning styrktes markinnehavet av de dokument avseende markinköp som han har gett in till RN. Han bedömde för samtliga här aktuella år att AA:s årliga bekräftelse av X-bolagets skuld utgjorde tillräckliga revisionsbevis. Han har dock ingen dokumentation som visar hur medlen hade använts i utlandet. Frågan om hur medlen exakt hanterades av X-bolaget låg enligt hans bedömning

utanför hans revisionsansvar i det svenska bolaget som hade en bekräftad fordran på X-bolaget.

6.2.2 Räkenskapsåren 2012 och 2013

Posten *Andra långfristiga fordringar* togs upp till 9,6 mnkr (närmast föregående balansdag noll kr) per balansdagen den 31 december 2012 och till 18,4 mnkr per balansdagen den 31 december 2013. A-sons dokumentation består för båda åren av en checklista, rubricerad *Andra långfristiga fordringar*, med uppgift om fem granskningsåtgärder.⁷ På dokumentet har han för år 2012 antecknat att han hade fått en beskrivning av X-bolagets investeringar, att han skulle efterfråga revers, att han skulle begära bekräftelse från motparten samt att någon nedskrivning inte var aktuell. Han har för år 2013 antecknat att han av AA hade fått en bekräftelse av X-bolagets låneskuld samt att AA hade uppgett att det fanns betydande övervärden. Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas om han gjorde någon egen bedömning av värdet av fordringarna på X-bolaget. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta att posten togs upp till 9,6 mnkr respektive 18,4 mnkr och att till RN ge in eventuella dokument som bekräftar värdet.

A-son har anfört följande.

Det finns ett granskningsprogram och en bekräftelse från AA på X-bolagets låneskuld. Hans bedömning var att det inte fanns anledning att ifrågasätta värdet. Han baserade sin bedömning på de tidigare nämnda handlingarna. Dessa visade att X-bolaget år 2012 hade köpt mark i utlandet.

6.2.3 Räkenskapsåret 2014

Av dokumentationen framgår att konsultbolagets totala fordran om 29,0 mnkr på X-bolaget under år 2014 hade skrivits ned med 18,0 mnkr. Per balansdagen den 31 december 2014 tog konsultbolaget därför upp fordran till 11,0 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde någon egen bedömning av värdet av fordringarna på X-bolaget per denna balansdag. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta att posten togs upp till 11,0 mnkr, att redogöra för sin granskning av värdet och att till RN ge in eventuella dokument som bekräftar värdet.

A-son har anfört följande.

Konsultbolagets fordran på X-bolaget byggde på att beloppen skulle betalas tillbaka på sikt även om man i konsultbolagets bokslut av försiktighetsskäl ”bokföringsmässigt” skrev ned dess fordran på X-bolaget. Denna nedskrivning byggde på en bedömning som främst hade gjorts av AA och dennes far. Den senare var verksam på området. Situationen genomgicks vid ett möte hos konsultbolaget den 11 februari 2015. Mötet finns dokumenterat. Vid den tidpunkten ansåg han att nedskrivningen var förhållandevis stor och som revisor i bolaget bedömde han att han kunde acceptera det bokföringsmässiga kvarvarande värdet i årsredovisningen

⁷ Granskningsåtgärderna är Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Stäm av mot underlag, Bekräftelse från motpart samt Reserveringsbehov.

för år 2014. Grunden för detta var enligt hans uppfattning att styrelsen i konsultbolaget genom nedskrivningen bokföringsmässigt hade vidtagit de mått och steg som god redovisningssed och försiktighetsprincipen bjuder. I efterhand kan han konstatera att ytterligare kontroller av värdet borde ha gjorts.

Han kunde ha försökt att få en "second opinion" från någon annan källa. En sådan skulle möjligen ha kunnat erhållas av en fastighetsmäklare i det aktuella landet. Vid den tidpunkten bedömde han dock att AA:s far var den mest tillförlitliga och mest insatta källan som stod till buds.

Han ansåg att han kunde acceptera resterande bokfört värde på fordran men noterade att en ny prövning måste göras per balansdagen den 31 december 2015 beroende på utvecklingen i det land i vilket X-bolaget bedrev sin verksamhet. Han bedömde att det var "affärsrättssliga överväganden" gjorda av styrelsen i konsultbolaget som styrde hanteringen av verksamheten och utlåningen (inklusive investeringarna i utlandet). En eventuell affärsrisk fick stå för X-bolaget och konsultbolaget. Vid den aktuella tidpunkten bedömde han den gjorda nedskrivningen som realistisk.

6.2.4 RN:s bedömning

Som framgått ovan tog konsultbolaget per balansdagarna den 31 december 2012 och 2013 upp fordringar på ett bolag i utlandet med 9,6 mnkr respektive 18,4 mnkr. Per den 31 december 2014 togs fordringarna upp till 11,0 mnkr, efter en nedskrivning om 18 mnkr. Dessa belopp motsvarade i allt väsentligt hela konsultbolagets balansomslutning för var och en av dessa balansdagar (se avsnitt 1 ovan). I A-sons dokumentation finns inga handlingar som visar att dessa fordringar hade något värde per någon av de tre balansdagarna. A-son har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han hade grund för att godta att fordringarna togs upp till sina bokförda belopp. Eftersom beloppen var väsentliga, hade han inte heller grund för att tillstyrka fastställande av konsultbolagets resultat- och balansräkningar för åren 2012, 2013 och 2014. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6.3 Åtgärder enligt lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism

Under åren 2012, 2013 och 2014 hade det, enligt bokföringen i konsultbolaget, skett överföringar till utlandet med totalt 29,0 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas om han reflekterade över om reglerna i lagen om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) var tillämpliga. Han har förelagts att förklara avsaknaden av bedömningar i denna fråga.

A-son har anfört följande.

Han kunde inte föreställa sig scenariot med penningtvätt i en företagsgrupp med så god lönsamhet. Att företagsgruppen skulle främja terrorism kändes än mer främmande. Däremot övervägde han generellt situationen i det land i vilket X-bolaget

bedrev verksamhet och påpekade för AA att denne borde kontrollera med någon kunnig jurist huruvida landet var belagt med sanktioner från FN. Han gjorde bedömningar implicit i samband med att investeringarna initierades. Hans bedömning kvarstår, men det finns inte någon dokumentation om detta.

RN gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 1 § penningtvättslagen jämförd med 1 kap. 2 § samma lag ska en revisor granska transaktioner för att upptäcka sådana som han eller hon misstänker eller har skälig grund för att misstänka utgör ett led i penningtvätt eller finansiering av terrorism. Om det efter en närmare analys kvarstår en misstanke, ska uppgifter om alla omständigheter som kan tyda på penningtvätt eller finansiering av terrorism utan dröjsmål lämnas till Polismyndigheten.⁸

Som framgått ovan hade konsultbolaget, enligt sin bokföring, under åren 2012–2014 fört över 29 mnkr till ett närstående bolag i ett land där krig pågick. I A-sons dokumentation finns inget som visar att han reflekterade över om penningtvättslagen var tillämplig. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beaktat penningtvättslagens bestämmelser. RN drar av detta slutsatsen att han inte gjorde några bedömningar utifrån penningtvättslagen (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att underlåta att vidta åtgärder enligt nämnda lag har han åsidosatt god revisionssed.

7 Telemarketingbolaget och telecombolaget – andra intäkter och kostnader

7.1 Telemarketingbolaget

A-son har antecknat att telemarketingbolaget hade uppdrag för stora kunder, främst två bolag här benämnda PKL och COH. I hans dokumentation finns inget som visar om han tog del av avtal med dessa bolag. Inte heller finns något som visar om han granskade några försäljningsrutiner.

A-son har förelagts att beskriva sina granskningar och till RN ge in dokumentation som verifierar hans uppgifter. Han har därvid förelagts att beskriva hur han säkerställde att telemarketingbolaget erhöll korrekta ersättningar utifrån avtalen samt att förklara hur han kunde bedöma rimligheten i bolagets intäkter för det fall att han inte hade tagit del av några avtal.

Telemarketingbolaget redovisade räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 nettoomsättningar om 34,2 mnkr, 42,1 mnkr respektive 68,2 mnkr. A-son har för samtliga år på ett dokument, rubricerat *Försäljning*, antecknat följande: ”Lever på provision från kontraktskunder avseende telemarketingtjänster”. Han har vidare efter rubriken *Slutsats för rutinen* konstaterat att han bedömde att rutinen fungerade tillfredsställande.

⁸ Före den 1 augusti 2014 angavs här Rikspolisstyrelsen.

I respektive årsakt för åren 2012 och 2013 saknas handlingar under den flik som enligt innehållsregistret ska avse "Nettoomsättning" och "Övriga intäkter". I dokumentationen för år 2014 finns en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*. På denna har A-son angett "U.a." efter revisionsåtgärden *Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år*. Han har på checklistan noterat att omsättningen hade ökat kraftigt under år 2014. Han har vidare antecknat att "någon meningsfull analys av nyckeltal" bedömdes som mindre relevant och att intäkterna bestod av provisioner från några få men stora uppdragsgivare. Dokumentationen innehåller inte för något av åren några handlingar som visar om A-son hade granskat bolagets nettoomsättning eller gjort några kontroller av bolagets rutiner avseende dess försäljning. Han har förelagts att beskriva eventuella granskningsåtgärder, att uppge vilken grund han hade för att anse att försäljningsrutinen fungerade tillfredsställande samt att uppge vilken grund han hade för att godta att bolagets nettoomsättning togs upp till de ovan nämnda beloppen.

Telemarketingbolaget redovisade åren 2012, 2013 och 2014 personalkostnader med 18,2 mnkr, 24,9 mnkr respektive 38,0 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte för något av åren utläsas om han granskade posten. Han har varje år på ett dokument, rubricerat *Personalsituation*, antecknat: "Mest tillfälligt anställda, timme/provision". På ett annat dokument, rubricerat *Lön*, efter rubriken *Slutsats för rutinen*, har han konstaterat följande: "Bedömer att den fungerar tillfredsställande". Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att rutinen fungerade tillfredsställande samt att uppge vilken grund han hade för att godta att bolagets personalkostnader togs upp till de ovan nämnda beloppen.

A-son har anfört följande.

Avtalen rörde stora aktörer, främst PKL och COH, och han förutsatte att avtalen blev upprättade på ett professionellt sätt. Han bedömde att både uppdragsgivarna och telemarketingbolaget hade kontroll på avtalen och att man inte haft några problem med detta. Han har inte någon detaljkunskap om avtalen. Han bedömde att hans planering av revisionen var tillräcklig och att han hade den information som han behövde för att kunna genomföra granskningen enligt god revisionssed. Eftersom han inte hade identifierat några risker vad avsåg bolagets försäljning, blev avtalen inte föremål för några revisionsåtgärder. Någon förhöjd risk beträffande försäljningsrutinen hade inte identifierats. Han önskar även hänvisa till sin rutinbeskrivning.⁹ Eftersom hans revisionsinriktning inte byggde på någon internkontrollstrategi, gjorde han inte någon specifik granskning av bolagets system och rutiner för att uppnå revisionssäkerhet.

Han granskade resultaträkningen genom att översiktligt och analytiskt bedöma intäkter och kostnader. Detta gjordes i samband med att resultatrapporten från bokföringen kontrollerades mot årsredovisningen. Han kompletterade granskningen av nettoomsättningen med en jämförelse med föregående år samt en periodiseringskontroll. Försäljningsrutinen respektive rutinen för personalkostnader hade fungerat bra under de år som han hade varit revisor i bolaget och de administrativa rutinerna

⁹ RN konstaterar att A-son i rutinbeskrivningen antecknade att han bedömde att rutinerna för inköp, försäljning och löner fungerade tillfredsställande.

och bokföringssystemen hade visat sig vara tillförlitliga. Han utförde även substansgranskning av väsentliga poster i balansräkningen.

RN har i ett föreläggande till A-son noterat att denne har uppgett att hans revisionsinriktning inte byggde på någon internkontrollstrategi och att han därför inte hade gjort någon specifik granskning av kontroller för att uppnå revisionssäkerhet. I föreläggandet har RN också efterlyst ytterligare dokumentation som visar på granskning och bedömning av bolagets rutiner. Han har också förelagts att förklara hur en eventuell substansgranskning av väsentliga balansposter kunde verifiera att de två nämnda resultatposterna, intäkter och personalkostnader, var korrekt redovisade.

A-son har tillagt följande.

Hans revisionsinriktning byggde inte på någon internkontrollstrategi. Han gjorde därför inte någon specifik granskning av kontroller i bolagens system och rutiner för att uppnå revisionssäkerhet. Han bedömde kontrollmiljön som tillfredsställande och kunde därför godta bolagets redovisade nettoomsättning och personalkostnader. Detaljerad resultaträkning granskades översiktligt i samband med kontroll av bokföringen mot årsredovisningen. Han bedömde att substansgranskning av väsentliga poster i balansräkningen i kombination med översiktlig analytisk granskning av resultaträkningen gav honom tillräcklig revisionssäkerhet.

7.2 Telecombolaget

Av en resultatrapport framgår att större delen av bolagets intäkter härrörde från försäljning av tjänster till COH.¹⁰ I A-sons dokumentation finns inget som visar om han tog del av något avtal med COH. Han har förelagts att beskriva hur beräkning skedde av vad telecombolaget skulle erhålla som ersättning från COH, dvs. vad som utgjorde grunden för telecombolagets fakturering. Han har även förelagts att förklara avsaknaden av revisionsåtgärder i denna fråga.

Telecombolaget redovisade en nettoomsättning om 17,1 mnkr. varav 6,0 mnkr härrörde från fakturering till telemarketingbolaget.¹¹ Av uppgifter i dokumentationen framgår att bolagets försäljning av tjänster till COH uppgick till 10,5 mnkr. Det finns i dokumentationen inte några handlingar som visar om A-son granskade bolagets nettoomsättning avseende försäljning av tjänster eller gjorde några kontroller av bolagets rutiner avseende försäljning. Han har förelagts att beskriva eventuella granskningsåtgärder samt att uppge *dels* vilken grund han hade för att anse att rutinerna fungerade tillfredsställande, *dels* vilken grund han hade för att godta att nettoomsättningen avseende försäljningen av tjänster redovisades med 10,5 mnkr.

Telecombolaget redovisade personalkostnader med 5,2 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han hade granskat posten. Han har förelagts att beskriva eventuella granskningsåtgärder samt att uppge vilken grund han hade för att godta att bolagets personalkostnader togs upp till 5,2 mnkr.

¹⁰ Se avsnitt 7.1 ovan.

¹¹ Härmed avses den första versionen av årsredovisning. Se avsnitt 1 ovan.

A-son har anfört följande.

Avtalen rörde stora aktörer och han förutsatte att avtalen blev upprättade på ett professionellt sätt. Han har inte någon detaljerad information om villkoren i avtalen och bedömde att detta var av mindre intresse för planering och genomförande av revisionen.

Försäljningsrutinen hade fungerat bra under de år som han hade varit revisor i bolaget. Han bedömde att intäkterna var rimliga. Han granskade resultaträkningen genom att bedöma intäkter och kostnader översiktligt och analytiskt. Detta gjordes i samband med att resultatrapporten från bokföringen kontrollerades mot årsredovisningen. De administrativa systemen och bokföringssystemet hade visat sig vara tillförlitliga. Hans revisionsinriktning byggde inte på någon internkontrollstrategi. Han gjorde därför inte någon specifik granskning av kontroller för att uppnå revisionssäkerhet. Vad gäller bolagets nettoomsättning utförde han även substansgranskning av väsentliga poster i balansräkningen.

RN har i ett föreläggande till A-son konstaterat att det inte finns någon dokumentation som verifierar hans uppgifter. Han har förelagts att förklara hur eventuell substansgranskning av väsentliga balansposter kunde verifiera att de här nämnda resultatposterna var korrekt redovisade samt att förklara – mot bakgrund av att det var bolagets första verksamhetsår – på vilket sätt ”de administrativa systemen och bokföringssystemet hade visat sig vara tillförlitliga”.

A-son har tillagt följande.

Hans svar byggde på hans erfarenheter från systerbolagets rutiner som även telecombolaget tillämpade under sitt första år. Försäljningsrutinen hade fungerat bra i systerbolaget. Han hade gjort en bedömning av kontrollmiljön och enligt hans bedömning fanns ingen risk förknippad med de rutinmässiga transaktionerna avseende försäljning. Det fanns en fungerande rutin för dessa transaktioner och rutinen hade inte visat tecken på några svagheter. Det fanns en fungerande ekonomifunktion och intäkter kom in löpande. Han bedömde att substansgranskning av väsentliga poster i balansräkningen i kombination med översiktlig analytisk granskning av resultaträkningen gav honom tillräcklig revisionssäkerhet.

7.3 RN:s bedömning

Resultatposterna intäkter och personalkostnader var väsentliga för här aktuella bolag och räkenskapsår. A-son skulle därför ägnat posterna särskild uppmärksamhet. Han har dock varken genom sin dokumentation eller genom sina svar till RN gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av vare sig telemarketingbolagets intäkter och personalkostnader för räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 eller telecombolagets intäkter och personalkostnader för räkenskapsåret 2013/14. RN drar mot den angivna bakgrunden slutsatsen att granskningarna var otillräckliga avseende samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var så omfattande att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av telemarketingbolagets

resultat- och balansräkningar för räkenskapsåren 2012, 2013 och 2014 samt telekombolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2013/14. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett mycket stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har godtagit faktureringar mellan närstående bolag, trots att faktureringarna mellan bolagen inte motsvarades av några faktiska prestationer; i två av bolagen har detta skett i fråga om tre räkenskapsår och i det tredje bolaget i fråga om ett räkenskapsår. Vidare har han försummat att utföra en godtagbar granskning av intäktsredovisningar liksom av en väsentlig kostnadspost (utöver vad som nyss har sagts om faktureringar mellan närstående bolag); för ett av bolagen gäller detta för alla de tre granskade räkenskapsåren och för ett annat bolag för ett räkenskapsår. Dessa omständigheter medförde, var för sig, att han för dessa bolag och räkenskapsår saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

För ett bolag har han för två av de granskade räkenskapsåren saknat tillräckliga revisionsbevis för att godta att bolaget tog upp fordringar på ett annat närstående bolag till sina nominella belopp. För det andra bolaget har han för alla tre granskade år saknat grund för att godta de av bolaget redovisade fordringarna på ett utländskt bolag. Samtliga dessa omständigheter medförde, var för sig, att han för dessa bolag och räkenskapsår saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

För ett bolag har han tre år i sträck underlåtit att bedöma dels huruvida lån till ett närstående bolag var förenligt med aktiebolagslagens regler, dels om en särskild förteckning skulle ha upprättats. I fråga om detta bolag har han också underlåtit att göra sådana bedömningar som han haft att göra enligt penningtvättslagen.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av tre bolag och för två av bolagen gällt tre räkenskapsår. Vid granskningen – som har avsett ett mycket omfattande material – har kunnat konstateras att revisionsarbetet beträffande samtliga bolag och räkenskapsår uppvisar mycket allvarliga och återkommande brister. Omständigheterna måste anses vara så synnerligen försvårande att A-sons auktorisation ska upphävas.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndig-

hetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.