

## D 21/09

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR SRS kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att A-son i februari 2007 har genomgått kvalitetskontroll och att FAR SRS kvalitetsnämnd har bedömt att han inte uppnår den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsned. Kontrollen har varit en omkontroll. Underrättelsen har föranlett RN att öppna detta disciplinärende för att göra en kompletterande utredning av de brister som har konstaterats vid kvalitetskontrollen. RN:s utredning har omfattat en granskning av två av de tre revisionsuppdrag som har ingått i kvalitetskontrollen. I ett av dessa, vitvarubolaget räkenskapsåret den 1 maj 2005–30 april 2006, kommenteras RN:s iakttagelser nedan. Vidare har RN granskat A-sons revisionsarbete i ytterligare fyra av hans revisionsuppdrag. Nedan kommenteras RN:s iakttagelser i tre av dessa nämligen i bageribolaget räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007 samt konsultbolaget och vinbolaget, båda med räkenskapsåret den 1 juli 2006–30 juni 2007. RN:s iakttagelser har sammanfattas i en promemoria över vilken A-son har yttrat sig.

Enligt egen uppgift hade A-son 24 aktiva revisionsuppdrag i maj 2008. Han utövar sin revisionsverksamhet i X AB (revisionsbyrån). Endast A-son är verksam i revisionsbyrån.

### 2 Omständigheter som har framkommit vid FAR SRS kvalitetskontroll

Kvalitetskontrollanten har uppgett att A-sons dokumentation av den utförda granskningen inte är tillräcklig för att ge underlag för bedömning av huruvida revisionen har utförts enligt god revisionsned. Kontrollanten har bland annat uppgett att dokumentationen var svåröverskådlig och ostrukturerad, att riskanalyser kunde ha varit bättre strukturerade, att granskningsprogram inte hade upprättats i planeringsfasen utan granskningsåtgärderna valdes först vid genomförande av granskningen samt att det av dokumentationen inte gick att utläsa vad som granskats, granskningens omfattning, iakttagelser och bedömningar, åtgärder och slutsatser.

A-son har i maj 2007 i en skrivelse till kontrollanten anfört att han vid tiden för kvalitetskontrollen hade inlett en övergång från ett manuellt system till ett av marknadens vanligaste revisionsprogram. Övergången var vid tiden för kvalitetskontrollen inte avslutad varför han kan ”förstå om ordningen i vissa fall gav ett ostrukturerat intryck”. Han beräknade att övergången skulle vara slutligt genomförd under sommaren 2007.

A-son har i ett yttrande till RN uppgett att kontrollanten aldrig tog del av den dokumentation som fanns i hans dator och som gav struktur åt materialet. Vidare har A-son anfört följande. Han har ägnat mycket tid åt riskanalyserna, som är anpassade till respektive revisionsuppdrag. Beträffande granskningsprogrammen har kontrollanten helt fel. A-son omprövar normalt sina granskningsprogram löpande. Det är möjligt att detta har gett kontrollanten intrycket att den planering som fanns i pärmen var den första på respektive uppdrag, men det är i så fall en missuppfattning. Vidare kunde av dokumentationen i hans dator utläsas vad som granskats, granskningens omfattning, bedömningar, åtgärder och slutsatser. Härvid har A-son hänvisat till det använda revisionsprogrammet och uppgett att det fanns löpande och omfattande e-postkorrespondens som berör de av kontrollanten påtalade bristerna. Han har även uppgett att han förutom

att använda ett revisionsprogram använder ett analysprogram. Han använder dock i regel inte förtryckta granskningsplaner och arbetsprogram.

### **3 Omständigheter som har framkommit vid RN:s kontroll**

#### **3.1 A-sons dokumentation**

##### *3.1.1 Bakgrund*

RN:s syfte med att begära in dokumentation för genomgång är dels att verifiera kvalitetskontrollantens bedömning, dels att genom en kontroll av ytterligare revisionsuppdrag skaffa underlag för en bedömning av om de brister som kontrollanten funnit är begränsade till enstaka uppdrag.

Då RN:s disciplinärende öppnades i augusti 2007 begärde RN att få ta del av A-sons dokumentation för dels de tre revisionsuppdrag som omfattades av FAR SRS kvalitetskontroll, dels tre av RN utvalda revisionsuppdrag. A-son upplyste därefter RN om att revisionsbyrån under sommaren 2007 hade drabbats av först ett datorhaveri och sedan ett inbrott varvid en dator stulits. Arbetet med att få fram dokumentationsfilerna ur den kvarvarande säkerhetskopian var enligt A-son komplicerat och tidsödande, eftersom han hade bytt operativsystem och bytet medförde att ett centralt program som krävdes för åtkomst till dokumentationen inte fungerade. Han anser trots det inträffade att hans backup-rutiner har varit acceptabla. Han har löpande haft två generationer säkerhetskopior och två datorer med sin dokumentation. De händelser som inträffade år 2007 var enligt hans mening så exceptionella att de knappast kunde förutses.

Med anledning av vad A-son anförde om händelserna under sommaren 2007 och svårigheterna att komma åt dokumentationen förelade RN honom att, i stället för dokumentationen i de tre ovan nämnda av RN utvalda revisionsuppdragen, inge dokumentation avseende fyra andra revisioner som genomfördes senare under år 2007.

Mot bakgrund av att A-son inte har kunnat inge all sin dokumentation avseende de av FAR SRS kvalitetskontrollant granskade revisionsuppdragen har det inte varit möjligt för RN att göra en egen bedömning av kvalitetskontrollantens slutsatser. RN väljer att i det följande huvudsakligen kommentera A-sons revisionsinsatser i de av RN utvalda och granskade uppdragen.

##### *3.1.2 Av RN utvalda revisionsuppdrag*

Som framgått ovan har A-son uppgett att han använder ett revisionsprogram men att han som regel inte använder förtryckta granskningsprogram och arbetsblad. Beträffande de av RN utvalda revisionsuppdragen konstaterar RN att det i A-sons dokumentation inte finns utskriften från något datorbaserat revisionsprogram. Det finns, utöver ett dokument för prövning av oberoendet, inte heller några anteckningar som tyder på att något revisionsprogram har använts. Såvitt framgår av dokumentationen använder han sig inte av datorstöd i någon väsentlig omfattning utöver att anteckningar har gjorts i ett ordbehandlingsprogram och beräkningar i ett kalkylprogram. För tre av här aktuella revisionsuppdrag är den dokumentation som sänts in till RN omfattande och mycket svåröverskådlig.

A-sons dokumentation består i huvudsak av bokslutsbilagor och andra handlingar som krävs för att upprätta ett bokslut. Vidare finns omfattande e-postkorrespondens mellan A-son och olika företrädare för bolagen med frågeställningar föranledda av gjorda iakttagelser. Han har även sammanfattat olika iakttagelser och synpunkter på bolagens fortsatta drift respektive förvaltning i

promemorior. I dokumentationen saknas således dokument som på ett systematiskt sätt visar hur A-son har planerat granskningen, hans bedömning av väsentlighet och risk, vilken granskning som har utförts, gjorda iakttagelser samt hans sammanfattande bedömning och slutsatser.

A-son har anfört följande. Vad avser konsultbolaget har han haft den övervägande delen av sin dokumentation i datorn. Den ursprungliga planeringen liksom resten av dokumentationen försvann med datorstölden. Innehållet i den backup som fanns visade sig vara mycket svåråtkomligt. Även beträffande vinbolaget tillhörde hans granskningsprogram m.m. det som försvann med inbrottet. Granskningsprogrammet följde helt hans revisionsprogram. För bageribolaget har A-son till RN i efterhand skickat in bland annat ett dokument benämnt Inventarium som är underskrivet av en av bolagets båda ägare den 10 september 2007. På dokumentet anges datum för utskrift till den 15 oktober 2008. RN har påtalat detta för A-son i en promemoria daterad den 5 mars 2009. Han har i sitt yttrande till RN:s promemoria uppgett att han använder revisionsprogrammen fullt ut och att han gjort så sedan dessa först kom ut på marknaden. Den dokumentation avseende konsultbolaget som RN har efterfrågat finns enligt A-son i den mycket omfattande e-postkorrespondens som förts löpande mellan honom och bolagets redovisare respektive dess styrelse. I korrespondensen finns ”snart sagt varje post av intresse i såväl resultaträkningen som balansräkningen kommenterad”. Han valde att genomföra revisionen på detta sätt eftersom redovisaren var ”ovan” vid bolagsgruppen. Detta förklarar enligt A-son avsaknaden av de dokument som RN efterlyser. Beträffande vinbolaget har han uppgett att inriktningen på revisionen ändrades till att omfatta i stort sett alla bolagets poster i resultaträkningen och balansräkningen och att sättet att genomföra granskningen av bokslut och årsredovisning även i detta fall framgår av e-postkorrespondensen. A-son har inte kommenterat ovan nämnda uppgift om dateringen av den i efterhand ingivna dokumentationen för bageribolaget.

RN gör följande bedömning.

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–5 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bland annat framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Vidare ska dokumentationen förvaras i ordnat skick och på ett betryggande sätt. Den ska utan dröjsmål kunna inges till RN. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand. Dokumentationen ska ha färdigställts senast när revisionsberättelsen avges.

RN:s utredning har visat att A-sons dokumentation för de här aktuella revisionsuppdragen är bristfällig vad avser planering, riskanalys, genomförda granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Den dokumentation som A-son har tillställt RN är så bristfällig att den inte utgör ett fullgott underlag för bedömning av hans revisionsarbete. Genom att inte dokumentera på föreskrivet sätt har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört om att hans granskningsinsats framgår av e-postkorrespondens mellan honom och företrädare för de granskade bolagen föranleder ingen annan bedömning.

Som framgår i avsnitt 3.1.1 ovan har A-son uppgett att han drabbats av ett datorhaveri och därefter i juli 2007 en datorstöld samt senare haft tekniska problem med åtkomsten av säkerhetskopiorna av dokumentationen. Vad beträffar bageribolaget valdes A-son till revisor i

bolaget först i augusti 2007, varför datorhaveriet och stölden inte till någon del kan förklara bristerna i dokumentationen. Vad därefter gäller konsultbolaget och vinbolaget avser de av RN granskade revisionerna räkenskapsår som slutade den 30 juni 2007, och revisionerna slutfördes först omkring ett halvår senare. Då A-sons revisioner således till allra största delen måste ha utförts efter datorhaveriet och stölden kan dessa händelser inte heller vad gäller dessa bolag förklara den bristfälliga dokumentationen.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter innebär i och för sig inte att det är visat att revisorns åtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens 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 utförts och att de haft sådan inriktning och omfattning att de kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bland annat hur pass detaljerade uppgifter revisorn lämnat om sina granskningsinsatser.

RN finner inte skäl att ifrågasätta att granskningen har utförts på det sätt som A-son har beskrivit i sina yttranden till RN. Med beaktande av detta övergår nu RN till bedömningen av A-sons övriga revisionsarbete.

## **3.2 A-sons revisionsarbete**

### *3.2.1 Bageribolaget*

Bageribolaget bedriver enligt årsredovisningen bageri- och konditorirörelse. A-son valdes till revisor i bolaget den 22 augusti 2007 och avgav den 11 september 2007 en revisionsberättelse för räkenskapsåret den 1 maj 2006–30 april 2007. I revisionsberättelsen påtalade han bland annat att föregående års revisionsberättelse innehöll kritik mot bolagets redovisning men att bolaget, såvitt han kunnat konstatera, ”numera bringat ordning i räkenskaperna”.

I sin revisionsplanering har A-son angett att han skulle beskriva rutinen för kassaapparaten och göra en uppskattning av försäljningens storlek. Det framgår av dokumentationen att han har noterat att negativ kassabehållning har förekommit under året men att han har accepterat den förklaring han har fått från bolagets redovisningsansvarige. I ett e-postmeddelande till den redovisningsansvarige, som skickades efter det att revisionsberättelsen avgavs, har A-son uppgett att han avser att återkomma med förslag till förändringar rörande hanteringen av kontantförsäljningen. Det framgår inte av dokumentationen om A-son har utfört någon granskning av bolagets kassarutin för att kunna bedöma fullständigheten i intäktsredovisningen innan han avgav revisionsberättelsen.

I bolagets årsredovisning redovisades Förbättringskostnader på annans fastighet som en tillgång om 276 000 kr. A-son har antecknat följande beträffande denna tillgång i sin dokumentation: ”Ingen aktivering hos Bolaget. Jag accepterar att allt skrivs av under 08/09”. Det framgår vidare av dokumentationen att förbättringskostnaderna avser en privatägd fastighet och att de, till den del de är aktiverade i bolaget, ska ”skrivas av fullständigt och vara helt slutavskrivet en liten bit in på 08/09”.

Posten Maskiner och inventarier togs upp till 561 000 kr i årsredovisningen. Det finns ingen uppgift i årsredovisningen om planliga avskrivningar på dessa tillgångar. I dokumentationen har A-son antecknat att anläggningsregister ska upprättas och att ”nästan allt” ska vara avskrivet per den 30 april 2008. Han har i efterhand ingett ett anläggningsregister till RN. Enligt detta uppgick anskaffningsvärdet för de aktuella tillgångarna per den 30 april 2007 till 947 000 kr, ackumulerade avskrivningar till 747 000 kr och det kvarvarande värdet således till 200 000 kr.

Posten Varulager uppgick till 224 000 kr i årsredovisningen. I en revisionspromemoria har A-son antecknat att han har utfört en översiktlig granskning av posten. Den till RN ingivna dokumentationen innehåller därutöver inga noteringar om denna översiktliga granskning.

Det anges i årsredovisningen att posten Övriga fordringar bland annat innehåller "aktieägarnas löfte om insättning i bolaget av 700 kkr i likvida medel. --- Beloppet finansieras dels genom aktieägarnas övertagande av bolagets banklån, 321 kkr, per den 30/4 2007, dels genom aktieägarnas upptagande av nya banklån om 379 kkr". I revisionsberättelsen anförde A-son att "bolaget för sin överlevnad är helt beroende av att ägarna privat lyckas frigöra medel för ytterligare aktieägartillskott". I en revisionspromemoria från september 2007 finns en notering om att ett löfte om aktieägartillskott har undertecknats av bolagets företrädare samt att dessa betalningar ska följas upp. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte kontrollerat om aktieägartillskottet hade erlagts innan han avgav sin revisionsberättelse. I revisionspromemorian har han antecknat att bolagets finansiering är mycket osäker och att det är "osannolikt att ägarna kommer att få någon finansiering med den historik som här föreligger". Bolagets egna kapital uppgick per balansdagen den 30 april 2007 till 206 000 kr, och det registrerade aktiekapitalet uppgick till 100 000 kr. A-son har i efterhand ingett en handling till RN som visar att en av bolagets ägare i mars 2008 tog ett banklån om 237 000 kr.

I revisionsberättelsen tillstyrkte A-son fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. A-son har anförut följande.

Vad beträffar bolagets intäktsredovisning har han skaffat sig en uppfattning om fullständigheten genom omfattande intervjuer med berörd personal i bolaget. Vidare har han hänvisat till ett dokument med rubriken "Försäkran, bekräftelse och åtagande", som en av bolagets ägare har undertecknat den 19 september 2007. I dokumentet har ägaren bland annat bekräftat att bokföringen i allt väsentligt är korrekt och att bolagets kassaregister "inte har eller kommer att programmeras" i syfte att undvika bokföring av kontanttransaktioner samt att ägaren åtar sig att verka för att förebygga och åtgärda brister i bokföringen. Han diskuterade intäktsredovisningen med en skatterevisor som tidigare hade granskat bolaget, och båda var överens om att intäktsredovisningen kunde accepteras trots viss osäkerhet beträffande fullständigheten. A-son har i efterhand till RN ingett en kort beskrivning av kassarutinen i punktform som bolagets verkställande direktör har sammanställt.

Beträffande posten Förbättringar på annans fastighet har A-son förklarat att bolaget höll på att bygga om och till fastigheten i fråga, bland annat för att kunna öka serveringsytan. Utgifterna för dessa arbeten var direkt rörelserelaterade och kunde antas ha ett bestående värde för bolaget. Dock avstannade byggnationen under räkenskapsåret 2005/06, och han gjorde hösten 2007 bedömningen att de dittills utförda arbetena inte skulle ha något värde för bolaget om de inte slutfördes. Han upplyste styrelsen om att en omvärdering av tillgångsposten var nödvändig om det inte gjordes tydligt att byggnationen skulle slutföras. Han accepterade emellertid det redovisade värdet eftersom styrelsen visade "klara planer för en fortsättning av fastighetsförbättringarna".

I fråga om posten Maskiner och inventarier har han uppgett att det påbörjades en genomgång avseende räkenskapsåret 2006/07 och att han verkade för en total rekonstruktion av anläggningsregistret. Denna rekonstruktion hann dock inte slutföras per den 30 april 2007. Han har av RN beretts tillfälle att kommentera diskrepansen mellan det redovisade värdet och värdet enligt det i efterhand ingivna anläggningsregistret. Han har därvid endast uppgett att han kan tänka sig att det till RN ingivna registret "tillhör en tidigare utgåva".

Vad därefter gäller varulagret har A-son i efterhand ingett kopior av bolagets inventeringslistor där han har signerat alla poster över 1 000 kr och antecknat att signaturen betyder "ok i inventariet". Vidare har han uppgett att det inte fanns någon lagerredovisning hos bolaget. Han genomförde i stället sin granskning genom att utifrån lagerlistorna från bolagets

inventering den 30 april 2007 göra en översiktlig granskning per den 31 augusti 2007 tillsammans med bolagets verkställande direktör. Därvid konstaterade han att angivna kvantiteter per den 30 april var rimliga i förhållande till vad han själv kunde se per den 31 augusti. Han gjorde en översiktlig priskontroll genom granskning mot några leverantörsfakturer. Det fel som möjligtvis skulle kunna föreligga beträffande det redovisade lagervärdet bedömde han därefter som ”icke materiellt” och ansåg sig därför kunna godta det redovisade lagervärdet.

Vad slutligen avser aktieägartillskottet har han uppgett att hans kontroll skedde genom en tät löpande uppföljning, genom bekräftelser från banken rörande ägarens övertagande av banklån samt genom kontroll av bolagets likvida medel och aktieägarens och hans hustrus likvida tillgångar rörande penningtillskotten. Eftersom ägarnas finansiella resurser inte räckte helt för att tillskjuta pengar till bolaget utfärdade de ett löfte om ytterligare tillskott. För att acceptera detta krävde han att det skulle komma tydligt till uttryck i årsredovisningen samt att ägarna ställde säkerhet i form av fastighetsinteckningar i ägarfamiljens bostadsfastighet. Eftersom det sannolikt skulle vara mycket svårt att belåna inteckningen i bank framhöll han för bolagets ägare att det var en ”bräcklig lösning”. Han har i efterhand, i april 2009, kunnat konstatera att bolaget har gått med vinst och att skatteskulder och andra skulder har kunnat amorteras men att det ännu inte har skett någon ytterligare ”ägarinsättning i reda pengar” till bolaget. Lånet i mars 2008 var ”sannolikt en friställning av likvider hos ägarna för insättning i bolaget”.

RN gör följande bedömning.

A-son valdes till revisor i bageribolaget efter räkenskapsårets utgång. Som framgår av hans revisionsberättelse var han medveten om att bolaget hade ekonomiska problem och att det tidigare hade förekommit brister i redovisningen. Trots detta har han underlåtit att granska viktiga rutiner och att skaffa nödvändiga revisionsbevis avseende väsentliga poster. Bolagets verksamhet innebar en omfattande kontanthantering, något som typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma bolagets kassarutin och kontanthantering. A-son har varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att han har granskat dessa rutiner. Vad avser förbättringar på annans fastighet har han godtagit ett redovisat värde om 275 000 kr trots att han har uttalat osäkerhet om tillgångens värde för bolaget. Vad han har anfört visar inte att han har haft grund för att acceptera värdet. Beträffande granskningen av bolagets inventarier har han godtagit det redovisade värdet utan tillräckliga revisionsbevis. Vidare har han godtagit det redovisade lagervärdet per balansdagen genom en granskning fyra månader efter räkenskapsårets utgång. De kontroller han därvid har gjort kan enligt RN:s bedömning inte verifiera lagrets värde per balansdagen. Han har slutligen godtagit att bolaget redovisade ett löfte om ett aktieägartillskott som en tillgång trots att ägaren saknade möjligheter att tillskjuta medel för att infria löftet. Den lånehandling som han har företett för RN och som han antog avsåg upplåning för insättning i bolaget kan härvid inte beaktas, då lånet upptogs långt efter det att hans revision slutfördes.

Då kassarutinen var bolagets mest väsentliga rutin och de ovan nämnda tillgångarna utgjorde en väsentlig del av bolagets totala tillgångar har A-son inte haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed. Vad han har anfört i sin reservation i revisionsberättelsen om ägarnas förmåga till ytterligare aktieägartillskott medför ingen annan bedömning.

### 3.2.2 Konsultbolaget

Konsultbolaget, som var moderbolag till det nedan behandlade vinbolaget, upprättade koncernredovisning för räkenskapsåret den 1 juli 2006–30 juni 2007. I koncernresultaträkningen redovisas bokslutsdispositioner om 104 000 kr för det aktuella räkenskapsåret och 201 000 kr för föregående år. Obeskattade reserver uppgick i koncernbalansräkningen till noll kr för aktuellt räkenskapsår och 104 000 kr för föregående år. I årsredovisningen saknas uppgift om tillämpade redovisnings- och värderingsprinciper samt om ställda panter och ansvarsförbindelser. I tilläggsupplysningarna saknas ett antal noter. Beträffande koncernredovisningen saknas uppgift om arvode till revisor, planenliga avskrivningar och beviljad checkkredit samt not till personalkostnader och inventarier. Även för moderbolaget saknas uppgift om beviljad checkkredit. Såvitt framgår av A-sons dokumentation har han inte uppmärksammat bristerna. Han avgav för det aktuella räkenskapsåret en revisionsberättelse som, bortsett från en anmärkning om att skatter och avgifter i några fall hade deklarerats och betalats för sent, inte avvek från standardutformningen.

A-son har anfört följande. Konsultbolaget var inte skyldigt att upprätta koncernredovisning. Då bolaget ändå upprättade en sådan och bifogade den till årsredovisningen nöjde han sig med att granska om den lämnade informationen var ”väsentligen felaktig”. Hans sammanfattande bedömning var att så inte var fallet. Han granskade årsredovisningen genom att gå igenom de utkast som han fick från bolagets redovisningsansvarige. Koncernredovisningens resultat- och balansräkningar granskade han genom att ”själv räkna igenom dem” och jämföra sitt resultat med bolagets redovisning. I stället för beteckningen koncernredovisning borde beteckningen koncernsammanställning ha använts. Han beklagar de fel som fanns i årsredovisningen. Granskningen genomfördes under en tid då han var allvarligt sjuk.

RN gör följande bedömning.

Konsultbolaget har upprättat en koncernredovisning. Av 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att en koncernredovisning ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Av god redovisningssed följer att obeskattade reserver i enskilda företag vid upprättande av koncernredovisning uppdelas i eget kapital-del, vilken klassificeras som bundna reserver, och uppskjuten skatteskuld. Avsättningar till, respektive upplösning av, obeskattade reserver i enskilda företag redovisas därför inte i koncernredovisningen.<sup>1</sup> Konsultbolaget har emellertid redovisat förändring av obeskattade reserver i resultaträkningen för koncernen.

En årsredovisning ska enligt 3 kap. 1 § årsredovisningslagen innehålla uppgifter om ställda panter och ansvarsförbindelser. Av 5 kap. samma lag följer att tilläggsupplysningar ska lämnas om bland annat tillämpade värderingsprinciper, arvode till revisorer, planenliga avskrivningar och personalkostnader. Detta gäller enligt 7 kap. 14 § även för koncernredovisningen. Vidare framgår av FAR SRS redovisningsrekommendation RedR 1, avsnitt 6 Y, att beviljad checkräkningskredit ska redovisas inom linjen eller i not. Konsultbolagets årsredovisning och koncernredovisning saknar dessa uppgifter. Uppgift saknas även om tillämpade redovisningsprinciper.

A-son har invänt att konsultbolaget inte behövde upprätta koncernredovisning och att handlingen i stället borde ha benämnts ”koncernsammanställning”. Det är oklart vad A-son

---

<sup>1</sup> Jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 p. 10, 15 och 16 samt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2005:1

menar med detta begrepp. RN konstaterar att redovisningen för koncernen är intagen som en del i konsultbolagets årsredovisning samt att den innehåller koncernresultaträkning, koncernbalansräkning och noter för koncernen och även i övrigt företer alla tecken på att vara en koncernredovisning enligt 7 kap. årsredovisningslagen. A-son har för övrigt i sin revisionsberättelse hänvisat till den som "koncernredovisningen". Det står enligt RN:s bedömning klart att redovisningen avsågs utgöra en koncernredovisning. A-sons invändning om att den borde ha benämnts "koncernsammanställning" saknar därmed relevans. Detsamma gäller invändningen om att konsultbolaget inte behövde upprätta koncernredovisning. En koncernredovisning måste givetvis vara korrekt om bolaget väljer att upprätta en sådan. Vidare har A-son hänvisat till att han var allvarligt sjuk då den aktuella revisionen utfördes. Han har dock inte närmare angett hur sjukdomen har inverkat på revisionsarbetet. I allmänhet utgör sjukdom inte en godtagbar ursäkt för brister i en revisors arbete, eftersom det i så fall åligger revisorn att anlita medhjälpare eller på annat sätt tillse att revisionsarbetet utförs på ett tillfredsställande sätt. Mot bakgrund härav bedömer RN att vad A-son har anfört om sin sjukdom inte påverkar bedömningen av bristerna i hans revisionsinsats. Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av konsultbolagets årsredovisning och koncernredovisning. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

### 3.2.3 Vinbolaget

I balansräkningen i årsredovisningen för vinbolaget redovisas 1 140 000 kr under rubriken Villkorat aktieägartillskott på en rad mellan bundet och fritt eget kapital. Även i noten till eget kapital finns rubriken Villkorade aktieägartillskott med ett utgående saldo om 1 140 000 kr. Både i förvaltningsberättelsen och i en not till posten Skulder till koncernföretag anges att ett koncernbidrag om 1 140 000 kr har erhållits. I resultaträkningens jämförelsesiffror för föregående räkenskapsår redovisas ett resultat om minus 414 000 kr, medan samma års resultat enligt jämförelsesiffrorna i balansräkningen uppgick till 886 000 kr. Summan av de poster som ingår i jämförelsetalen i eget kapital överensstämmer inte med det angivna beloppet på raden Summa eget kapital. Löner och ersättningar redovisas i not med 920 000 kr medan personalkostnaderna i resultaträkningen redovisas med 808 000 kr. I noterna saknas uppgift om årets kostnad för gjorda avskrivningar. Årsredovisningen saknar även uppgift om ställda panter och ansvarsförbindelser. Det framgår inte av dokumentationen om A-son har uppmärksammat dessa brister.

A-son har uppgett följande. Han har granskat årsredovisningen "successivt" på så sätt att han gått igenom de många versioner av årsredovisningen som han fått från bolagets redovisningsansvarige och har i övrigt följt revisionsprogrammet. Konsultbolagets tillskott till vinbolaget utgjorde ett koncernbidrag. Rubriken i noten till eget kapital "ska vara i konsekvens härmed". Resultatet för föregående räkenskapsår är rätt redovisat i resultaträkningen, medan ett erhållet koncernbidrag om 1,3 mnkr i balansräkningen har redovisats som en del av årets resultat, vilket inte borde ha skett. Vad gäller löner och ersättningar är det beloppet i resultaträkningen som är det rätta medan utformningen av noten lätt kan missförstås, då en delpost även ingår i en annan delpost. Beträffande årets avskrivningar har A-son anfört att de "erhålles så lätt genom subtraktion mellan ackumulerade planenliga avskrivningar 06/07 och 05/06. Jag förmodar, att det är tänkt så." Han säger sig inte kunna förklara förekomsten av de felaktigheter som RN har påtalat på annat sätt än genom att hänvisa till sin sjukdom.

RN gör följande bedömning.

Årsredovisningen för vinbolaget innehåller ett flertal brister som A-son inte har uppmärksammat. Ett tillskott från moderbolaget redovisas omväxlande som aktieägartillskott



och som koncernbidrag. Jämförelsesiffrorna för föregående räkenskapsår är i vissa fall felaktiga. Tilläggsupplysningen om personalkostnader är missvisande då den anger ett högre belopp än motsvarande post i resultaträkningen. Tilläggsupplysning om avskrivningar enligt 5 kap. 3 § årsredovisningslagen saknas, liksom uppgift enligt 3 kap. 1 § samma lag om panter och ansvarsförbindelser. RN konstaterar att A-son inte har utfört en godtagbar revision av vinbolagets årsredovisning. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

#### 3.2.4 Vitvarubolaget

I årsredovisningen för vitvarubolaget föreslår styrelsen en utdelning till aktieägarna om 25 000 kr. I det material som tillställts RN finns inget yttrande av styrelsen beträffande förslaget till utdelning. Såvitt framgår av dokumentationen har A-son inte uppmärksammat denna brist.

A-son har uppgett följande. Han förefaller ha förbisett att ett sådant yttrande saknades. Såvitt han minns ”ändrade sig” styrelsen. Någon utdelning lär inte ha förekommit.

RN gör följande bedömning.

Av 18 kap. 4 § aktiebolagslagen följer att det till ett förslag om vinstutdelning ska bifogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna utdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag, den s.k. försiktighetsregeln. Av lagens förarbeten framgår att syftet med ett sådant yttrande är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln. Yttrandet ska enligt förarbetena finnas tillgängligt hos bolaget för den som i efterhand vill granska ett värdeöverföringsbeslut.<sup>2</sup> Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktiebolagslagen ska en revisor som en del av förvaltningsrevisionen anmärka i revisionsberättelsen bl.a. om det har framkommit att styrelsen har handlat i strid med aktiebolagslagen.

I ärendet är utrett att A-son inte har uppmärksammat att vitvarubolagets styrelse inte hade lämnat något yttrande av aktuellt slag. Genom att inte kontrollera detta har han åsidosatt god revisionsd.

### 3.3 Datering av revisionsberättelser

För tre av revisionsuppdragen har A-son daterat sina revisionsberättelser vid en tidpunkt då revisionerna inte varit avslutade. Vad avser vitvarubolaget framgår av uppgifter i en promemoria att A-son i slutet av november 2006 skrivit till företrädare för bolaget att han behövde en underskriven årsredovisning sig ”tillhanda senast nu på fredag 24/11” som han kunde gå igenom under helgen och sända i retur måndagen den 27 november 2006. Han har daterat revisionsberättelsen för vitvarubolaget den 25 oktober 2006. Beträffande konsultbolaget anges i ett e-postmeddelande, daterat den 19 januari 2008, att bolagets redovisningsansvarige hade rättat årsredovisningen och att bolagets VD ombads att kontrollera den så att den därefter skulle kunna skickas till A-son. Årsredovisningen och A-sons revisionsberättelse är daterade den 15 december 2007. Samma dag har även årsredovisningen och revisionsberättelsen för vinbolaget daterats. A-son har, i ett e-postmeddelande till vinbolagets redovisningsansvarige, daterat den 14 januari 2008, meddelat att han ”innan han kör skatteberäkningen” vill veta om avskrivningarna kommer

---

<sup>2</sup> Prop. 2004/05:85, sid. 388 f. och 763.

att ändras. ”När vi är överens om hur stora avskrivningarna i [vinbolaget] ska vara kan vi spika koncernbidraget och därefter kan beloppen i Inventarium och ÅR låsas”.

A-son har anfört att angivna datum i revisionsberättelserna är felaktiga. Inga revisionsberättelser har avgetts innan respektive revision avslutats. I dessa tre revisionsuppdrag övervägde han att avge revisionsberättelser med avvikelser från standardutformningen eftersom han hade haft anledning att löpande framföra synpunkter och kritik mot förvaltningen. I sådana fall brukar han börja upprätta revisionsberättelserna tidigt, vilket kan förklara den felaktiga dateringen.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. RN konstaterar att A-son i flera fall har utfört vissa kontroller omkring en månad efter den tidpunkt då han daterat sina revisionsberättelser. A-son har således daterat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet har avslutats. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed. Vad A-son har uppgett om att han inte har avlämnat sina revisionsberättelser innan granskningsarbetet avslutats innebär inte att han kan undgå kritik för dateringen.

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

I ärendet är utrett att A-son inte dokumenterat sin granskning på föreskrivet sätt. Vidare har hans granskning varit så bristfällig att han saknat grund för att ta ställning till ett bolags resultat- och balansräkningar. I två bolag har han godtagit årsredovisningar med ett flertal brister. I ett bolag har han inte granskat bolagets förvaltning på ett godtagbart sätt. Vid flera tillfällen har han daterat sina revisionsberättelser innan respektive revision var avslutad. A-son har således åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt finner RN att A-son ska meddelas varning.

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

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit f.d. domaren i Europadomstolen Elisabeth Palm, ordförande, hovrättspresidenten Sten Andersson, vice ordförande, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Anita Österholm. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Per Eskilsson, avdelningsdirektören Björn Fredljung samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.