

## D 12

### 1 Inledning

A-son har genomgått periodiskt återkommande kvalitetskontroll. Revisorsnämnden (RN) har från den anlitate kvalitetskontrollanten mottagit en rapport av vilken det framgår att denne har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsbedömning. Kontrollantens iakttagelser har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en kontroll av de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som har ingått i kvalitetskontrollen. Bolagen benämns här **bilbolaget** (räkenskapsåret 2010), **byggbolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010) och **vindkraftsbolaget** (räkenskapsåret 2010). Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. Bolagen benämns nedan **cykelbolaget**, **designbolaget** och **klädbolaget**. Samtliga revisioner avsåg räkenskapsåret 2010. RN har dessutom tagit del av årsredovisningar och revisionsberättelser för designbolaget avseende räkenskapsåret 2008 samt för designbolagets moderbolag avseende räkenskapsåret 2010. RN:s iakttagelser har sammanfattats i en promemoria som A-son har förelagts att yttra sig över.

Nedan behandlas i avsnitt 2 kvalitetskontrollantens iakttagelser. I avsnitt 3 behandlas RN:s generella iakttagelser och i avsnitt 4 och 5 A-sons revisionsarbete i designbolaget och klädbolaget. RN:s sammanfattande bedömning redovisas i avsnitt 6.

### 2 Kvalitetskontrollantens iakttagelser

Kvalitetskontrollanten noterade generellt stora brister avseende A-sons sätt att dokumentera sitt arbete. Vid granskningarna av de tre enskilda uppdragen noterades bl.a. att anteckningar till stor del saknades avseende revisorns kunskaper om verksamheten, att revisionsplanering, riskanalys och väsentlighetsbedömning saknades, att gransknings-programmen utgjordes av spridda anteckningar, att noteringar avseende genomförd förvaltningsrevision saknades och att dokumentationen var bristfällig såväl avseende utförd revision som ifråga om avrapporteringen till klienterna. Vidare noterade kontrollanten att A-son hade upprättat årsredovisningarna för vissa av sina revisionsklienter.

A-son har i svar till kontrollanten anfört följande.

Hon anser att hon gjorde erforderliga kontroller och riskanalyser innan hon påbörjade revisionerna men inser att detta inte dokumenterades enligt gällande regler. Efter kontrollantens besök kompletterade hon därför de aktuella akterna med utvärdering av befintligt uppdrag, uppdaterade oberoendeanalysen, skrev in verksamhetsbeskrivning, fastslog väsentlighetstal och skrev in sin riskbedömning. Hon kompletterade också revisionsbevisen avseende balansposter med vad hon faktiskt granskade så att det framgår tydligare. Revisionsbyrån har även ändrat rutinerna så att hon inte längre upprättar årsredovisningar i de bolag i vilka hon är vald revisor.

Det som återstår är att dokumentera de muntliga instruktioner som hon ger till sin medarbetare. Hon går muntligen igenom vad som ska granskas och på vilket sätt. Medarbetaren upprättar en promemoria som hon går igenom. Ibland gör hon egna ytterligare utredningar. I flertalet fall har hon också genomgång med kunden eller aktuell redovisningsbyrå om väsentliga

händelser, förvaltning och framtida händelser. Detta är svårt att dokumentera. Oftast blir det bara en anteckning om möte, tid och plats samt några stödord.

### **3 RN:s generella iakttagelser**

#### *3.1 Dokumentation*

RN:s iakttagelser vid genomgången av A-sons dokumentation sammanfaller i allt väsentligt med de noteringar som gjordes av kvalitetskontrollanten.

A-son har anfört följande.

Det kan vara svårt för en utomstående att se vad hon faktiskt har granskat. När hon förser ett underlag med en siffra och sätter in det i en revisionspärm betyder det att hon har granskat och gått igenom posten. Hon anser att bristerna i dokumentationen består i att hon endast lämnat muntliga instruktioner om revisionsplaner till sin medarbetare och att hon själv inte skrivit ner vad hon tänkt granska. Mycket av granskningarna och kontrollerna sker ute på plats hos kunderna och en hel del prickningar etc. hamnar direkt i deras huvudböcker och inte i hennes egen dokumentation.

Revisionsplaner och riskanalyser var tidigare muntliga. Hon gick igenom materialet med sin medarbetare och informerade om vad som skulle granskas. Hon försöker ändra sina rutiner så att planer och analyser skrivs in i revisionsprogrammet. Hon anser inte att dokumentationen avseende utförd revision är bristfällig. Den kanske inte är uppställd på traditionellt sätt men den finns där och hon vet ju vad hon har gjort. Den omständigheten att revisionsplanering, riskanalyser och avrapportering till kund inte dokumenterades innebär inte att åtgärderna inte har utförts.

I stort sett all avrapportering sker muntligen direkt med bolagen. Vid mera allvarliga iakttagelser upprättar hon pm till styrelsen. Kunderna kan verifiera att avrapporteringar skett.

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, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av RN:s bevisböda 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.

I dokumentationen för *cykelbolaget*, *designbolaget* och *klädbolaget* finns inga revisionsplaner eller riskanalyser. Som framgått ovan saknades sådana dokument även i de tre övriga bolagen vid tidpunkten för kontrollantens besök. RN konstaterar vidare att det beträffande samtliga sex bolag i flera fall inte kan utläsas av dokumentationen vilken inriktning och omfattning som granskningen hade eller när den utfördes. Inte heller kan utläsas om någon avrapportering skedde till bolagens företrädare. A-sons dokumentation uppvisar således brister i flera grundläggande avseenden. Bristerna är hänförliga till såväl planeringen av uppdragen som till uppdragets genomförande och avrapporteringen till klienterna.

RN har mot denna bakgrund ställt ett stort antal frågor till A-son beträffande hennes granskningsinsatser. Hon har i flertalet fall lämnat så detaljerade och utförliga beskrivningar av sina revisionsåtgärder att det framstår som i vart fall sannolikt att en tillfredsställande granskning har skett. RN godtar i dessa delar vad hon har uppgett om sina granskningsinsatser.

A-son kan emellertid inte undgå kritik för den bristfälliga dokumentationen. Genom att inte dokumentera sitt revisionsarbete på ett godtagbart sätt har hon åsidosatt god revisionssed.

### *3.2 Jäv enligt aktiebolagslagen (2005:551)*

Av kontrollantens anteckningar framgår att A-son har upprättat årsredovisningar för *bilbolaget* och *byggbolaget*. RN noterar att det i grundakterna för dessa bolag finns odaterade oberoende-analyser för räkenskapsåret 2010 respektive räkenskapsåret 2009/10 på vilka det har antecknats ”Inga hinder finns”.

A-son har anfört följande.

Räkenskapsåret 2010 upprättade hon årsredovisningar för ett par av sina revisionsklienter. Hon ansåg inte att det förelåg hinder mot detta eftersom hon såg det som en ”layoutfråga”. Skillnaden är hårfin mellan att kunden upprättar en årsredovisning som hon ska ha synpunkter på och kunden ändrar efter hennes instruktioner och att hon gör det rätt från början. Hon har dock efter kontrollantens besök förstått att detta inte är tillåtet.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 17 § första stycket 2 aktiebolagslagen får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver. Det innebär inte att en revisor är förhindrad att lämna råd samt förslag till bokföringsåtgärder. Däremot faller varje självständig befattning med den löpande bokföringen, eller upprättande av årsredovisning, utanför det tillåtna området. Genom att i strid med aktiebolagslagens jävsregler upprätta årsredovisningar för två av sina revisionsklienter har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

## **4 Designbolaget**

### *4.1 Granskning av kontrollbalansräkning*

Designbolagets egna kapital uppgick per balansdagen den 31 december 2009 till *minus* 306 tkr. Bolaget upprättade den 18 februari 2010 en kontrollbalansräkning med värdatedatum per balansdagen den 31 december 2009. I denna uppvärderades lager och pågående arbeten med 1 555 tkr. A-son har förelagts att förklara vilken grund hon hade för att godta denna uppvärdering.

A-son har anfört följande.

Hon undertecknade sitt yttrande över kontrollbalansräkningen samma dag som styrelsen, dvs. den 18 februari 2010. Bolaget tillverkade exklusiva möbler. Dessa såldes till moderbolaget som i sin tur skötte försäljningen till kunderna. Moderbolaget tog därvid ut en bruttovinst på över 50 procent. Koncernen hade valt en modell för prissättning där vinsterna hamnade hos moderbolaget. Som underlag för granskningen av kontrollbalansräkningen hade hon tillgång till en lagerinventeringslista samt en prislista över färdiga produkter och en prislista över komponenter.

Hon diskuterade värderingen med företagsledaren som uppgav att det stod företrädarna för designbolaget fritt att välja till vilket pris bolaget skulle sälja produkterna till moderbolaget. I kontrollbalansräkningen kunde företrädarna, för att "hjälpa" designbolaget, sätta moderbolagets utpris eller vilket pris som helst där emellan på produkterna. För ägaren (moderbolaget) var koncernen att betrakta som en enhet. Hon delade denna uppfattning eftersom det rörde sig om fåmansbolag med identiska styrelser.

RN gör följande bedömning.

Som framgått ovan har A-son hänvisat till att hon gjorde sin bedömning ur ett koncernperspektiv. RN vill med anledning av detta framhålla att bedömningarna, bl.a. med hänsyn till borgenärsskyddsbestämmelserna, ur en aktiebolagsrättslig synvinkel även måste göras med beaktande av vilka effekter som uppstår för de enskilda bolagen. Detta synsätt ligger till grund för RN:s bedömningar även i avsnitt 4.2 och 4.3 nedan.

Av 25 kap. 14 § första stycket 1 aktiebolagslagen framgår att det vid beräkningen av det egna kapitalets storlek i en kontrollbalansräkning är tillåtet att ta upp tillgångar till ett högre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Enligt samma lagrum första stycket 2 får tillgångar redovisas till nettoförsäljningsvärdet.

Av FAR:s rekommendation *RedR 2 Kontrollbalansräkning* framgår bl.a. följande.

Med nettoförsäljningsvärdet avses försäljningsvärdet med avdrag för direkta försäljningskostnader. Försäljningsvärdet bestäms med utgångspunkt i det pris om bolaget beräknar kunna uppnå vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Vidare uttalas att vid bedömning av ett eventuellt övervärde bör bolaget dock beakta orsaken till den förlustsituation som uppstått.

Enligt de nämnda reglerna kunde designbolaget i kontrollbalansräkningen ta upp lagret antingen till anskaffningsvärdet eller till nettoförsäljningsvärdet, dvs. det försäljningsvärde som lagret hade i designbolagets löpande verksamhet. Som framgår av A-sons svar har hon uppgett att koncernen hade valt en modell för prissättning där vinsterna hamnade i moderbolaget. Nettoförsäljningsvärdet för designbolaget utgjordes därför av tillverkningskostnaden utan pålägg för vinst och inte, vilket A-son har gjort gällande, med pålägg för en bruttovinst om 50 procent. Genom att godta ett felaktigt värde i kontrollbalansräkningen har A-son åsidosatt god revisions-sed.

#### *4.2 Återbetalning av villkorat aktieägartillskott*

I designbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 föreslogs, under rubriken Förslag till vinstdisposition, att återbetalning av aktieägartillskott skulle ske med 1,5 mnkr. Samtidigt framgår av noten eget kapital att återbetalning av aktieägartillskott hade skett under räkenskapsåret 2010 med 1,5 mnkr och reducerat det redovisade egna kapitalet. RN har också tagit del av årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2010 för designbolagets moderbolag. Även i detta bolag har det återbetalda aktieägartillskottet beskrivits i noten eget kapital och ökat eget kapital med motsvarande belopp. I förvaltningsberättelsen för moderbolaget uppgavs bl.a.

följande: ”På grund av resultatet detta år kan moderbolaget lämna koncernbidrag på 1,79 mnkr till dotterbolaget, och dotterbolaget i sin tur återbetala del av tidigare erhållet villkorat tillskott från moderbolaget.” A-son har förelagts att förklara varför hon godtog att återbetalningen påverkade eget kapital i designbolaget innan årsstämman i bolaget hade fattat beslut om återbetalning.

A-son har anfört följande.

Det aktieägartillskott som påverkade eget kapital i moderbolaget och designbolaget redan räkenskapsåret 2010 var samma aktieägartillskott som föreslogs att återbetalas enligt förvaltningsberättelsen för designbolaget. Beloppet återbetalades inte under räkenskapsåret 2010 utan först under räkenskapsåret 2011, sedan stämman hade fattat beslut om detta. Det borde inte ha redovisats i noten för eget kapital i designbolaget för räkenskapsåret 2010 utan först nästa år. Bakgrunden var att bolagets ekonomiansvarige hade sagt upp sig varför det var svårt att få årsredovisningen ändrad. Hon lät därför saken bero. Hon såg noten som en uppställning över vad som hade hänt under året och inte hur förändringen kom att påverka det egna kapitalet.

Som framgått ovan betraktade ägaren koncernen som en enhet. Detta var skälet till att hon godkände återbetalningen av aktieägartillskottet. Det var samma styrelseledamöter som hade initierat återbetalningen som också skulle åtnjuta denna. Pengarna skulle dessutom stanna i koncernen. Hon bedömde detta på samma sätt som hon skulle ha gjort i fråga om en anteciperad utdelning.

RN gör följande bedömning.

Utredningen visar att den i designbolagets förvaltningsberättelse föreslagna återbetalningen av det villkorade aktieägartillskottet påverkade det egna kapitalet med 1,5 mnkr i såväl moderbolaget som designbolaget redan under räkenskapsåret 2010. Det innebär att eget kapital påverkades i båda bolagen redan innan årsstämman i designbolaget hade fattat ett beslut om återbetalning av aktieägartillskottet.

A-son har anfört att återbetalningen av aktieägartillskottet var att jämställa med en anteciperad utdelning. En sådan innebär enligt god redovisningssed att moderbolaget bokför utdelningen som en intäkt och en fordran på dotterbolaget. Däremot får dotterbolaget inte bokföra utdelningen förrän under nästföljande räkenskapsår i samband med att årsstämman fattar beslut om vinstdispositionen. Återbetalningen skulle därför inte ha påverkat designbolagets egna kapital förrän nästföljande räkenskapsår. Genom att godta en felaktig årsredovisning för designbolaget har A-son åsidosatt god revisions sed.

#### *4.3 Fortsatt drift*

Enligt designbolagets årsredovisning uppgick bolagets egna kapital till minus 342 tkr per balansdagen den 31 december 2008 och till minus 306 tkr per balansdagen den 31 december 2009. Eget kapital blev positivt, 250 tkr, per balansdagen den 31 december 2010 endast tack vare det av moderbolaget lämnade koncernbidraget (se ovan 4.2). Moderbolagets egna kapital uppgick till minus 671 tkr per balansdagen den 31 december 2009 och till 832 tkr per balansdagen den 31 december 2010.

A-son har anfört följande.

Vad gäller frågan om fortsatt drift skulle designbolaget alltid komma att vara beroende av koncernbidrag med hänsyn till den valda modellen för prissättning av produkterna där vinsterna hamnade i moderbolaget. Den enda vinst designbolaget självt kunde göra var på den utförsäljning av andra sortering som skedde två gånger per år. Hon ansåg inte att det var en bra modell men styrelsen ville renodla designbolaget. Moderbolaget var i sin tur beroende av

designbolaget för att kunna sälja produkter varför fortsatt drift för designbolaget var ett måste för moderbolaget.

RN gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen ska, som huvudregel, det redovisande företaget vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna förutsättas fortsätta sin verksamhet (fortsatt drift). Enligt RS 570, Fortsatt drift, ska dock en revisor vid sin revision överväga det riktiga i att företagsledningen har tillämpat principen om fortsatt drift vid upprättandet av årsredovisningen.<sup>1</sup> Revisorn ska avgöra om det finns en väsentlig osäkerhetsfaktor att hänföra till händelser eller förhållanden som enskilt eller tillsammans kan leda till betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta sin verksamhet.

Som framgått ovan hade designbolagets egna kapital varit negativt per balansdagarna den 31 december 2008 och 2009 och blev positivt per balansdagen den 31 december 2010 endast tack vare ett koncernbidrag. A-son har anfört att designbolaget alltid skulle vara beroende av koncernbidrag från moderbolaget. Av hennes dokumentation kan inte utläsas om hon övervägde förutsättningarna för fortsatt drift eller om hon gjorde någon bedömning av om moderbolaget, med hänsyn till sin ekonomiska ställning, hade förmåga att tillskjuta ytterligare medel till designbolaget. Hon har inte heller genom sina yttranden i ärendet gjort sannolikt att någon sådan granskning utfördes. RN utgår därför ifrån att granskningen i detta avseende har varit otillräcklig. Genom att inte skaffa sig ett tillräckligt underlag för att kunna ta ställning till förutsättningarna för fortsatt drift har A-son åsidosatt god revisions sed.

## 5 Klädbolaget

I A-sons dokumentation finns kontoutdrag från Skatteverket av vilka det framgår att klädbolaget varje månad under räkenskapsåret 2010 hade påförts kostnadsräntor. Betalningar som skulle ha kommit in till Skatteverket en viss månad hade i fyra fall inte kommit in förrän i mitten eller slutet av nästa månad. A-son har förelagts att förklara varför hon i sin revisionsberättelse inte anmärkte på bolagets hantering av skatter och avgifter.

A-son har anfört följande.

Hon anser inte att fel av det nu aktuella slaget som avhjälpas inom samma månad som de uppkommer är så allvarliga att det krävs anmärkning i revisionsberättelsen. Att bolaget är sent med betalningar är ju något som Skatteverket redan känner till. I förevarande fall uppfattade hon av misstag ”inbetalningen i respektive månad som den månadens restskuld”.

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § 4 aktiebolagslagen i dess lydelse intill utgången av år 2011 ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har

---

<sup>1</sup> RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionerna av de här aktuella räkenskapsåren. Vid revision av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller dock ISA (International Standard on Auditing). Bestämmelser motsvarande RS 570 finns numera i ISA 570, Fortsatt drift.

fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen (1997:483).<sup>2</sup>

Bolaget hade påförts kostnadsräntor varje månad under räkenskapsåret 2010 på grund av för sena inbetalningar av skatter och avgifter. För fyra månader hade betalningar inte inkommit till Skatteverket förrän i mitten eller slutet av nästkommande månad. Enligt RN:s uppfattning medför redan frekvensen av de aktuella bristerna att det ålåg A-son att anmärka på dessa i revisionsberättelsen. Den omständigheten att hon vid revisionstillfället av misstag hade uppfattat vissa förseningar som kortare än vad de i själva verket var saknar därmed betydelse. Genom sin underlåtenhet att i revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2010 anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter har hon åsidosatt god revisionssed. Vad hon har anfört om att Skatteverket kände till förseningarna medför inte någon annan bedömning.

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

RN har konstaterat flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har inte dokumenterat sitt revisionsarbete i enlighet med gällande bestämmelser. I två fall har hon brutit mot aktiebolagslagens jävsregler genom att upprätta revisionsklienternas årsredovisningar.

Hon har vid granskningen av en kontrollbalansräkningen avseende designbolaget godtagit en felaktig uppvärdering av lagret. Hon har vid revisionen av detta bolag inte heller påtalat eller anmärkt på att årsredovisningen var felaktig i fråga om återbetalning av aktieägartillskott. Vidare har hon i fråga om designbolaget inte utfört någon godtagbar granskning av förutsättningarna för fortsatt drift. Slutligen har hon underlåtit att i revisionsberättelsen för klädbolaget anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har genom dessa försummelser åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs henne till last är allvarligt finner RN att hon 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 hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.

---

<sup>2</sup> Paragrafens nu gällande lydelse har i princip samma innebörd men hänvisar till skatteförfarandelagen (2011:1244) som sedan den 1 januari 2012 gäller i stället för skattebetalningslagen.