

## Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

**Beslut:** Revisorsinspektionen upphäver A-sons auktorisation som revisor och bestämmer att beslutet ska gälla omedelbart.

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens riskbaserade tillsyn. Det som kommit fram där har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation avseende uppdraget som revisor för tre aktiebolag, här benämnda *revisionsbolaget*, *däckbolaget* och *byggbolaget*. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
Revisionsbolaget	2016-05-01 – 2016-12-31	4,8	2,3
Däckbolaget	2016-07-01 – 2017-06-30	5,7	1,3
Byggbolaget	2016-09-01 – 2017-08-31	7,3	1,8

De fastställda väsentlighetstalen uppgick för revisionsbolaget till 30–40 tkr, för däckbolaget till 10–15 tkr och för byggbolaget till 20–30 tkr.

För samtliga i ärendet aktuella bolag och räkenskapsår avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–5 behandlas A-sons granskningsinsatser i respektive bolag. Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 6.

## 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En 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 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet<sup>1</sup>. Dessa kompletteras av International Standards on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. 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 på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall har det emellertid ansetts att Revisorsinspektionens bevisbörd övergår 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 en sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår att göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

## 3 Revisionsbolaget

### 3.1 Nettoomsättning

I revisionsdokumentationen för revisionsbolaget anges att månatliga tidrapporter upprättas och att dessa registreras i faktureringsprogrammet och genererar fakturor. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om A-son genomförde någon granskning för att säkerställa att allt arbete som hade utförts under räkenskapsåret hade fakturerats alternativt redovisats som upparbetad men ej fakturerad intäkt.

A-son har uppgett följande.

Tider avseende december månad 2016 fakturerades i januari 2017. Såväl klienten som han själv var av uppfattningen att dessa intäkter inte skulle tas upp för räkenskapsåret 2016, utan att de nya reglerna (Bokföringsnämndens upphävande av alternativregeln för pågående arbete på löpande räkning) gällde först från år 2017.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Bokföringsnämnden beslutade den 9 juni 2016 om ändringar i sina allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2 2008). Ändringarna innebar att den s.k. alternativregeln för pågående arbete på löpande räkning upphävdes. Ändringarna gällde från och med den 1 juli 2016 och skulle tillämpas på räkenskapsår som avslutades efter den 10 juli 2016.

Den 28 november 2016 antog Bokföringsnämnden det allmänna rådet (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2 2016) med tillhörande vägledning. För aktiebolag ska regelverket tillämpas på räkenskapsår som har påbörjats efter den 31 december 2015. Av punkten 6.13 i det allmänna rådet framgår att en inkomst från ett uppdrag på löpande räkning ska redovisas som intäkt i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas samt att detta innebär att även utförda arbeten som inte är fakturerade på balansdagen ska redovisas som intäkt.

I revisionsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2016-05-01 – 2016-12-31 anges att årsredovisningen är upprättad i enlighet med K2 2016.

Revisionsbolagets räkenskapsår omfattade åtta månader och nettoomsättningen uppgick till 4 795 tkr. Det arbete som hade utförts i december 2016 fakturerades och bokfördes som intäkt i januari 2017 och kom alltså inte att redovisas som intäkt för år 2016. Det fastställda väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet uppgick enligt revisionsdokumentationen till 30–40 tkr. Intäkterna för en genomsnittlig månad i revisionsbolaget översteg vida det fastställda väsentlighetstalet och bolaget hade historiskt tillämpat alternativregeln för pågående arbete på löpande räkning. A-son borde därför ha anmärkt på att nettoomsättningen inte var korrekt redovisad enligt K2 2016. Genom att trots detta tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar har han åsidosatt god revisionssed.

### 3.2 Personalkostnader

Personalkostnaderna uppgick enligt revisionsbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2016-05-01 – 2016-12-31 till 1 672 tkr. I revisionsdokumentationen finns en resultatrapport där vissa belopp avseende personalkostnaderna är understrukna. I övrigt innehåller revisionsakten ingen dokumentation avseende granskning av personalkostnader.

A-son har uppgett följande.

Personalkostnaderna granskades i samband med granskningen av övriga externa kostnader. Han kontrollerade att rätt sociala kostnader var bokförda. Vidare kontrollerade han pensionsförsäkringspremier, kostnadsersättningar och förmåner.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Det som A-son har uppgett om den utförda granskningen av personal-kostnaderna i bolaget är allmänt hållet och motsvarar snarare vilka kostnadstyper som granskades än vilka granskningsåtgärder som genomfördes. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av revisionsbolagets personal-kostnader. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon sådan granskning inte förekommit (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Eftersom den otillräckligt granskade posten var väsentlig, saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

### 3.3 Uttalande från företagsledningen

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2016-05-01 – 2016-12-31 är daterad den 15 juni 2017. Uttalandet från företagsledningen är daterat den 20 juni 2017.

A-son har uppgett följande.

Han påtalade för företrädare för revisionsbolaget att kommande år ange rätt datum på uttalandet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen. Det ligger i sakens natur att revisorn inte ska godta ett uttalande som han eller hon känner till är felaktigt daterat.

A-son har accepterat ett uttalande från företagsledningen som är daterat fem dagar efter det att revisionsberättelsen lämnats. Den omständighet att han påtalade för företagsledningen att uttalandet kommande år ska vara rätt daterat påverkar inte bedömningen för aktuellt räkenskapsår. Genom att lägga ett felaktigt daterat uttalande till grund för sin revision har han åsidosatt god revisions sed.

## 4 Däckbolaget

### 4.1 Lager

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2016-07-01 – 2017-06-30 framgår att lagersaldot om 182 tkr hade stämts av mot lagerlista och att inköspriset i lager stickprovvis hade kontrollerats mot faktura. Kontrollinventering genomfördes den 3 juli 2017. Enligt revisionsnoteringarna var varulagret lågt i förhållande till nettoomsättningen (5,7 mnkr) och däck tas i regel hem för försäljning först i samband med order. Stickproven avseende såväl priskontrollen som kontrollinventeringen avsåg enbart nya däck. Övervägande del av lagersaldot (128 tkr) utgjordes dock huvudsakligen av begagnade däck. Revisionsdokumentationen innehåller inga hänvisningar till motsvarande dokumentation för föregående år.

I revisionsdokumentationen för året innan, dvs. räkenskapsåret 2015-07-01 – 2016-06-30, anges att begagnade däck köps in för ca 250 kr eller 1500 kr från kunder som köper nya däck. De begagnade däcken kan sedan säljas vidare till andra kunder för 300–400 kr respektive 1600–1700 kr. Några underlag som verifierar de angivna inköps- och försäljningspriserna finns inte bifogade. Kontrollinventering genomfördes utan några differenser för samtliga begagnade däck.

Eftersom stickproven avseende såväl priskontroll som kontrollinventering för räkenskapsåret 2016-07-01 – 2017-06-30 enbart avsåg nya däck, har A-son förelagts att redogöra för sina granskningsåtgärder avseende de begagnade däcken.

A-son har uppgett följande.

Inventering och priskontroll av begagnade däck hade föregående år gjorts utan anmärkning. Han bedömde med hänsyn till den kunskap som han hade om bolaget att revisionsbevisen från föregående år fortfarande var relevanta.

Beträffande prissättningen av begagnade däck kontrollerade han priserna när han granskade kundfakturor (verifikationer) och konstaterade att priserna låg i det intervall som han har uppgett.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. A54 anges att i de flesta fall ger revisionsbevis från en substansgranskning under en tidigare revision få eller inga revisionsbevis för innevarande period men att det finns undantagsfall. I sådana undantagsfall krävs att det som man vill ha bevis om inte har ändrats på något avgörande sätt och att granskningsåtgärder har utförts under den innevarande perioden för att fastställa revisionsbevisens fortsatta relevans.

I detta fall innehåller revisionsdokumentationen ingen hänvisning till föregående års granskning. Några granskningsåtgärder för att fastställa den fortsatta relevansen i revisionsbevisen från föregående år avseende kvantiteter begagnade däck genomfördes inte. Föregående års dokumentation innehåller inte heller någon verifiering av de där återgivna inköps- och försäljningspriserna. Det som A-son har uppgett om den utförda granskningen av priser är allmänt hållet. Han har genom dessa uppgifter inte gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av lagret av begagnade däck. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon sådan granskning inte gjordes (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

De begagnade däcken utgjorde en betydande del av varulagret och posten Varulager var väsentlig. A-son saknade därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 4.2 Uttalande från företagsledningen

Revisionsdokumentationen för däckbolaget innehåller inget uttalande från företagsledningen.

A-son har uppgett följande.

Trots påminnelse fick han inte något uttalande. Han tror att kunden hade svårt att formulera det. Han har talat med kollegor om hur man löser problemet. Alla har svarat att man får ”skriva till sig själv”, vilket inte låter så seriöst.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

De krav som ISA ställer på uttalande från företagsledningen beskrivs ovan i avsnitt 3.3. Genom att lämna en revisionsberättelse utan att ha erhållit ett uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

### 4.3 Tillämpade redovisningsprinciper

I årsredovisningen anges att ”De redovisningsprinciper som tillämpas överensstämmer med årsredovisningslagen samt rekommendationer och uttalanden från Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR”.

A-son har uppgett följande.

Många redovisningsbyråer har fortfarande fel i sina mallar. Rätteligen ska noten innehålla texten: Årsredovisningen är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag. Han har påtalat för däckbolaget att notera detta.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Sedan den 1 januari 2014 måste ett mindre aktiebolag upprätta sin årsredovisning i enlighet med något av de s.k. K-regelverken som Bokföringsnämnden ger ut. Såväl K2 som K3<sup>2</sup> innehåller kompletterande regler som behövs för att upprätta en årsredovisning. Detta innebär att företaget inte får tillämpa andra allmänna råd, rekommendationer eller specifika uttalanden när årsredovisningen upprättas, om det inte anges i K-regelverket.

För en läsare av årsredovisning är det väsentligt att veta vilket regelverk som årsredovisningen har upprättats i enlighet med. Genom att acceptera att den vilseledande och otillräckliga informationen om detta i däckbolagets årsredovisning har A-son åsidosatt god revisionssed.

---

<sup>2</sup> Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning.



## 5 Byggbolaget

### 5.1 Nettoomsättning

I revisionsdokumentationen för byggbolaget finns, vad gäller granskningen av nettoomsättningen, följande anteckningar:

- Order – beställningssedel – följesedel upplägges vid order.
- Nedlagda tider påföres löpande.
- Fakturering sker veckovis.
- Fakturering sep 17 avseende aug 17 upptages som upplupna intäkter.
- Ordersettet bör vara förpaginerat.
- Gör bättre kontroll att all blir fakturerat. Påtala!
- Nummerföljds kontroll har gjorts avseende faktura 9400-9447. Samtliga dessa fakturor har bokförts i augusti 2017.

Av revisionsdokumentationen för kundfordringar framgår att avstämning gjordes mot reskontra. Enligt reskontran var de flesta av fakturorna inte förfallna per balansdagen. För dessa fakturor (dvs. de som inte var förfallna per balansdagen) finns det en notering om att de större fakturorna hade betalats i september.

Enligt revisionsdokumentationen för posten Förutbetalda kostnader och förutbetalda intäkter hade posten stämts av mot specifikation. En delpost utgjordes av fakturor utställda i september avseende arbete som var utfört på gamla räkenskapsåret. Fakturakopior avseende denna delpost har fogats till dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Förpaginerade (nummerföljd) ordersett ger en bättre säkerhet för att allt blir fakturerat. När sådana saknades, följde han upp kundfakturor och ordersedlar mera noggrant. Han granskade att intäkterna hade bokförts under rätt räkenskapsår genom att han, såsom framgår av dokumentationen, granskade verifikationer för sex månader (mars–augusti). Han granskade även det nya räkenskapsåret med avseende på periodisering. Större delen av bolagets intäkter hänförde sig till löpande räkning. Varken vid granskningen av kundfakturor eller vid granskningen av verifikationer för mars-augusti noterade han några förskott eller a conto-belopp.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Den enda granskning av fullständigheterna i intäkterna under räkenskapsåret som framgår av dokumentationen är en kontroll av nummerföljden för ett antal fakturor under räkenskapsårets sista månad. En sådan granskning är inte tillfyllest. Granskningen av att intäkterna hade bokförts under rätt räkenskapsår bestod, såvitt dokumentationen utvisar, enbart i en avstämning av förutbetalda intäkter mot underlag. Inte heller detta är tillräckligt. Det som A-son har uppgett till Revisorsinspektionen om den utförda granskningen av nettoomsättningen i bolaget är allmänt hållet. Exempelvis framgår inte vilka kundfakturor och ordersedlar han följde upp mera noggrant för att säkerställa fullständigheten i intäkterna eller vilka transaktioner på det nya räkenskapsåret som han granskade för att säkerställa en korrekt periodisering. Han har inte genom dessa uppgifter gjort sannolikt att han genomförde en godtagbar granskning av revisionsbolagets nettoomsättning. Revisorsinspektionens slutsats är att någon godtagbar granskning inte gjordes (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Eftersom posten var väsentlig, saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsssed.

## 5.2 Personalkostnader

I revisionsdokumentationen avseende posten Personalkostnader om 3,8 mnkr anges att det avseende fem konton hade gjorts en kontroll av typen av kostnader. Vidare hänvisas till granskningen av bolagets förvaltning. Det finns anteckningar om att granskning gjorts för perioden januari–april 2017 avseende att saldon i huvudboken, avdrag och betalning, hade kontrollerats mot Skatteverket samt att rätt källskatteavdrag mot tabell hade gjorts. Ett kontoutdrag från Skatteverket har fogats till anteckningarna.

A-son har uppgett följande.

Vid granskningen av lönekostnaderna kontrollerade han att löneutbetalningarna var attesterade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Den granskning av personalkostnaderna som framgår av revisionsdokumentationen och A-sons yttranden till Revisorsinspektionen var inte ägnad att ge honom tillräckliga revisionsbevis för posten Personalkostnader. Exempelvis är det oklart vad kontrollen av typ av kostnader innebär. För de personalkostnader som inte avsåg de fem konton som träffades av kontrollen av typ av kostnader granskades enbart attest av löneutbetalningarna. Hur kontrollen av attester gick till och vilka löneutbetalningar som kontrollerades framgår inte.

Eftersom posten var väsentlig saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har i två av bolagen som omfattas av detta beslut inte utfört en godtagbar granskning av nettoomsättningen och personalkostnaderna. I det tredje bolaget som omfattas av beslutet har han inte utfört någon godtagbar granskning av varulagret. Bristerna har varit sådana att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Vidare har han i ett av bolagen accepterat att årsredovisningen innehöll otydlig information om vilket regelverk den hade upprättats i enlighet med. Slutligen har han i ett av bolagen godtagit ett felaktigt daterat uttalande från företagsledningen och i ett annat bolag överhuvudtaget inte inhämtat något uttalande från företagsledningen innan han avgav sin revisionsberättelse. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska på grund av detta meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han i samtliga tre bolag har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna utan att ha grund för det. Vidare har Revisorsinspektionen vid ett tidigare tillfälle gett honom en varning (dnr 2014-1505). Varningen beslutades den 25 februari 2016, dvs. ca ett år före de revisionsinsatser som nu är föremål för prövning, och avsåg brister i hans revision av fem aktiebolag. I samtliga dessa fall bedömde Revisorsinspektionen att bristerna i hans revisionsarbete var så allvarliga att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. De försummelser som nu måste läggas honom till last är av liknande

slag. Mot denna bakgrund framstår omständigheterna i detta ärende sammantagna som synnerligen försvårande. Som en följd av detta ska A-sons auktorisation, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § revisorslagen, upphävas med omedelbar verkan.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen 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, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson samt revisionsdirektören Anna-Karin Brusik Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusik Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.