



Tillsynsärende - godkända revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkända revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att godkända revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll. Inspektionen har därför öppnat detta ärende. I ärendet har A-sons revision av tre aktieföretag för räkenskapsåren 2017/18 och 2018 utretts. I detta beslut behandlas två av dessa företag, här benämnda förlagsbolaget och maskinbolaget. Båda företagen tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen.

Bolagens omsättning och balansomslutning för respektive räkenskapsår framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Förlagsbolaget	2017-05-01–2018-04-30	7,2	6,6
Maskinbolaget	2018-01-01–2018-12-31	2,6	6,6

Revisionsberättelserna var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar för respektive bolag.

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 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard 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 granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens 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 Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

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

3 Intäktsredovisning (maskinbolaget)

Av revisionsdokumentationen för maskinbolaget framgår att A-son vid sin riskbedömning bedömde posten Nettoomsättning som väsentlig, den inneboende risken som låg, kontrollrisken som hög och den kombinerade risknivån som medel. I ett arbetsprogram för posten finns anteckningar om att den totala bruttovinsten hade ökat med 5,1 procent jämfört med föregående räkenskapsår, att bolagets inköpskostnader hade minskat i förhållande till årets omsättning och att detta genererade den högre bruttovinsten. De granskningsåtgärder som A-son genomförde var periodiseringskontroll samt kontroll att det inte förekom något glapp i nummerserier för fakturor, kreditnotor, order och följesedlar under en viss utvald period. Som resultat av den senare av dessa granskningsåtgärder antecknade en medarbetare i ett arbetsprogram att underlag till fakturorna inte hade erhållits. Som slutsats angavs dock att posten bedömdes rimligt beräknad och redovisad efter avstämning på plats hos bolaget.

Av dokumentationen i övrigt går det inte att utläsa om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Försäljningen skedde huvudsakligen genom att en kontantfaktura skapades i kassasystemet. Övrig försäljning till företag på orten skedde mot faktura. Bolagets verksamhet omfattade främst uthyrning av arbetsmaskiner, försäljning av mindre arbetsmaskiner, försäljning av reservdelar och tillbehör samt verkstadsarbeten för reparation av maskiner.

Syftet med att granska omsättningen var att kunna bedöma resultatet per verksamhetsdel och vinstprocent för dessa. Slutsatsen som kunde dras efter årets granskning, inklusive en jämförelse med föregående år, var att posten kunde bedömas som rimligt redovisad och fullständig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av dokumentationen framgår att A-son bedömde intäktsredovisningen som ett väsentligt granskningsområde och att hennes sammanvägda riskbedömning innebar en medelhög risk i posten. Av hennes dokumentation går det dock inte att utläsa om hon mot bakgrund av detta utförde en tillräcklig granskning

av fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Den periodiseringskontroll som utfördes gav ensamt inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra en slutsats om fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Den medarbetare som arbetade med granskningen antecknade att hon inte hade tillgång till underlag för de fakturor som hon skulle kontrollera. Medarbetaren antecknade visserligen också att slutsatsen efter avstämning med bolaget var att posten kunde godtas. Det framgår emellertid inte av dokumentationen vilken inriktning eller omfattning de åtgärder som medarbetaren utförde på plats hos bolaget hade. Den granskning som framträder i dokumentationen var mot denna bakgrund inte tillräcklig.

A-son har inte heller genom sina fåtaliga uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att hon utförde en tillräcklig granskning.

Inspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen var otillräcklig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Eftersom posten Nettoomsättning var en väsentlig post, innebär den bristfälliga granskningen av fullständigheten i intäktsredovisningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

4 Andelar i koncernföretag (maskinbolaget)

Posten Andelar i koncernföretag redovisades i maskinbolagets årsredovisning med 5,5 mnkr, vilket motsvarade 83 procent av balansomslutningen. Av upplysningarna i årsredovisningen framgår att posten avsåg andelar i det helägda dotterföretaget H AB. Vidare framgår det att det totala egna kapitalet i H AB uppgick till 305 tkr och att resultatet var en förlust med 232 tkr. Av H AB:s årsredovisning för räkenskapsåret 2018 kan det utläsas att rörelseresultatet var en förlust med 945 tkr och att bolaget hade fått ett koncernbidrag om 800 tkr.

Enligt dokumentationen bedömde A-son vid sin riskbedömning posten Andelar i koncernföretag som väsentlig, den inneboende risken som låg, kontrollrisken som hög och den kombinerade risknivån för posten som medel. I ett arbetsprogram för posten beskrevs några av de granskningsåtgärder som skulle utföras. Det angavs exempelvis att det bokförda värdet på andelarna skulle kontrolleras mot dotterföretagets egna kapital.

Det angavs också att eventuellt nedskrivningsbehov skulle bedömas, med en särskild hänvisning till att nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar enligt 4 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) fick göras även om inte värdenedgången kunde antas vara bestående.

A-sons revisionsberättelse avgavs den 27 juni 2019. Den 8 juli 2019, dvs. efter avgivandet av revisionsberättelsen, gjorde en medarbetare en anteckning om att medarbetaren saknade underlag för att kunna bedöma värdet på andelarna samt att dotterföretaget vid föregående års bokslut hade haft ett eget kapital om 537 tkr och då hade redovisat en förlust för året med 432 tkr. Som slutsats av granskningen antecknade medarbetaren en fråga om vad det bedömda värdet på andelarna var med tanke på att verksamheten gick med underskott.

I dokumentationen finns också ett arbetspapper med frågor som skulle tas upp vid ett möte den 27 juni 2019. En av frågorna var om värdet på aktier i dotterföretaget var ”ok”. I anslutning till frågan finns det en anteckning om att dotterföretagets försäljningsvärde för varulagret bedömdes ge en resultatförbättring som motsvarade värdet på aktierna. I dokumentationen finns inga handlingar som visar vilka åtgärder som A-son vidtog för att kunna dra den slutsatsen eller vilka granskningsåtgärder som hon vidtog avseende värdet på andelarna i dotterföretaget.

A-son har uppgett följande.

Vid mötet den 27 juni 2019 redogjorde ägarna för anledningen till rörelseförlusten hos dotterföretaget. En rad omständigheter framfördes då, såsom att en provision om cirka 500 tkr som dotterföretaget tidigare hade fått från sina leverantörer numera betalades ut till ett annat bolag i syfte att användas för marknadsföring av dotterföretagets produkter. Även ett tidigare inbrott i dotterföretagets lokaler och investeringar i ett redovisnings-system nämndes som förklaring till rörelseförlusten. Vid granskningen av dotterföretagets varulager konstaterades att detta var kurant och det beräknades ge ett positivt resultat vid försäljning. Enligt en upprättad resultatrapport för första halvåret 2019 var resultatet väsentligt bättre än föregående år. Sammantaget bedömdes värdet av andelarna rimligt utifrån priset vid förvärvet av dotterföretaget. Dotterföretagets substansvärde uppgick vid den tidpunkten till ungefär samma nivå som vid bokslutet år 2018. Värderingen vid förvärvet av dotterföretaget grundades på att bolaget hade en stabil omsättning och hade en väl inarbetad kundkrets efter att ha bedrivits på samma plats i mer än tio år. Varulagret hade

uppgaderats sedan övertagandet vilket innebar att en del omoderna varor hade utran-gerats. Bolagets administrationssystem hade bytts ut till en kostnad om 1 mnkr. Dessa båda insatser bedömdes innebära att bolagets värde hade ökat.

Medarbetarens anteckning gjordes för att påminna henne om att frågan skulle tas upp vid det planerade mötet med maskinbolaget. Dateringen kan möjligen ha skett i samband med att medarbetaren var inne och gjorde noteringar i efterhand.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) och av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15 följer att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision. Det innebär bl.a. att revisionsbevisen ska bedömas kritiskt (jfr p. A 20 ff.).

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. 6 samma ISA ska en revisor utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b följer att revisorn ska hämta in mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer risken för väsentliga felaktigheter.

Posten Andelar i koncernföretag var väsentlig och det fanns därför skäl för A-son att ägna den särskild uppmärksamhet. Dotterföretaget hade redovisat förluster och dess eget kapital understeg vida maskinbolagets bokförda värde på andelarna. Det fanns därför starka skäl för A-son att ifrågasätta värderingen av andelarna. Hennes granskningsåtgärder i denna del begränsade sig till att, förutom att hämta in viss information från företagsledningen om orsaken till dotterföretagets förlust, konstatera att dotterföretagets varulager var kurant och att lagrets försäljningsvärde skulle kunna motivera att ett nedskrivningsbehov inte förelåg. Denna åtgärd ensam var inte ägnad att ge henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna godta värderingen av andelarna. Av hennes dokumentation och yttrande till Revisorsinspektionen framgår att hon inte utförde några ytterligare granskningsåtgärder. Revisorsinspektionen drar mot bakgrund av detta slutsatsen

att hon inte utförde tillräckliga granskningsåtgärder för att kunna godta det bokförda värdet på andelarna. Vad hon i övrigt har anfört förändrar inte den bedömningen.

Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av maskinbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Dateringen av revisionsberättelsen (maskinbolaget)

A-son avgav sin revisionsberättelse för maskinbolaget den 27 juni 2019. Samma dag hade hon, enligt vad som framgår av dokumentationen, ett möte med bolaget. Av anteckningarna från det mötet framgår att ägarna av bolaget beslutade att lämna ett koncernbidrag på 800 tkr till dotterföretaget. I ett yttrande som A-son lämnade till FAR i anslutning till avslutningen av den kvalitetskontroll som organisationen gjorde uppgav hon att mötet den 27 juni 2019 hölls med styrelsen och att en årsredovisning då undertecknades. Eftersom ett koncernbidrag beslutades vid mötet, skulle detta beaktas i en ny version av årsredovisningen men hon fick inte den nya, slutliga årsredovisningen förrän i mitten av juli 2019 på grund av att bolagets redovisningsbyrå hade semesterstängt. Enligt hennes revisionsdokumentation är de flesta granskningsåtgärderna daterade som utförda efter datumet för avgivandet av hennes revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Granskningsåtgärderna som är dokumenterade var utförda inför mötet den 27 juni 2019, då granskningen också gick igenom. Vid mötet gjordes anteckningar om vad som skulle ändras i årsredovisningen, vilket endast var det beslutade koncernbidraget. Det fanns vid mötet en upprättad och granskad årsredovisning. En notering om koncernbidraget gjordes på originalet. Koncernbidraget medförde inga andra ändringar i resultaträkningen. I balansräkningen ändrades endast årets resultat och avräkningskontot mellan koncernföretagen. Den justerade årsredovisningen erhöles den 22 juli 2019. Granskningen av den justerade årsredovisningen, som till sin utformning hade beslutats den 27 juni 2019, gjordes den 22 juli 2019. Hon ansåg att den slutliga årsredovisningen fanns redan den 27 juni 2019, om än inte i renskrivnen form.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen bl.a. innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades. Det är av stor betydelse att revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas om de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister. Det har framgått genom A-sons egna uppgifter att hon daterade sin revisionsberättelse innan alla transaktioner för räkenskapsåret var beaktade och en slutlig version av årsredovisningen fanns underskriven av styrelsen. I avsaknad av en slutlig version av årsredovisningen där koncernbidraget var beaktat kunde hon inte avsluta revisionsarbetet. Genom att åsätta sin revisionsberättelse ett datum som låg i tiden före revisionens avslutande har hon åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Det som hon har anfört om skälen för dateringen medför ingen annan bedömning.

6 Biträde med upprättande av bokföring (förlagsbolaget)

På sjutton av förlagsbolagets bokslutsbilagor, som finns i dokumentationen, anges att det är A-sons son som har funktionen som ”handläggare” i bokslutet. Av uppgifter på webbplatsen för det revisionsföretag vid vilket A-son är verksam framgår att hennes son är redovisningskonsult vid revisionsföretaget. Utredningen visar alltså att A-sons son hade biträtt med att upprätta bolagets bokslut. I A-sons dokumentation finns inga anteckningar om att det skulle föreligga någon jävssituation för henne som revisor i bolaget eller att det skulle finnas något självgranskningshot vid en prövning av hennes opartiskhet och självständighet som revisor i bolaget.

A-son har uppgett följande.

Hennes son är redovisningskonsult vid en redovisningsbyrå som är ett helägt dotterföretag till det revisionsföretag vid vilket hon är verksam. Han har biträtt med sammanställning av bolagets bokföring i systematisk ordning. En av förlagsbolagets delägare konterade bolagets verifikationer, med notering direkt på underlagen med angivande av huvudbokskonto och belopp. Hennes son upprättade bokslut och årsredovisning. Hans arbete granskades av chefen för redovisningsbyrån.

Att en person benämns som handläggare innebär inte att han eller hon är den ende på redovisningsbyrån som deltagit i arbetet med redovisningen. Även andra personer på byrån ingick i arbetsgruppen.

Vid årsstämman som hölls för räkenskapsåret avgick hon från uppdraget som revisor i bolaget. Granskningen av det här aktuella räkenskapsåret utfördes av en kvalificerad medarbetare vid revisionsföretaget. Hennes egen insats bestod mest i att planera uppdraget och utföra slutkontroll.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 9 kap. 17 § aktiebolagslagen finns regler om revisorsjäv. Den som är jävig får inte vara revisor i bolaget. Det innebär att revisorn omedelbart förlorar sin behörighet att vara revisor i det bolag som jävet gäller.

Enligt 9 kap. 17 § 5 aktiebolagslagen får någon som är släkting i rakt upp- eller nedstigande led till en person som biträder med ett bolags bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver inte vara revisor i bolaget.

Av 4 kap. 1 § 1 och 5 bokföringslagen (1999:1078) följer att sammanställning av bokföring i systematisk ordning (huvudbokföring) och upprättandet av en årsredovisning är en del av bokföringsskyldigheten. Dessa åtgärder träffas följaktligen av reglerna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen.

Genom A-sons egna uppgifter är det klarlagt att hennes son har biträtt förlagsbolaget vid upprättandet av dess bokföring. Hon har därmed genom att vara revisor i förlagsbolaget överträtt jävsregeln i 9 kap. 17 § 5 aktiebolagslagen. Hennes uppgifter om att en chef vid redovisningsbyrån kontrollerade sonens arbete, att hon nu har avgått från uppdraget som revisor i bolaget och att en medarbetare till henne utförde stora delar av granskningen föranleder ingen annan bedömning.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett av de båda här granskade uppdragen har hon inte utfört en tillräcklig granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen. I samma uppdrag har hon inte utfört en tillräcklig granskning för att kunna godta värderingen på andelarna i ett dotterföretag. Bristerna i granskningen har varit sådana att hon saknat grund att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Därutöver har hon i det ena uppdraget daterat sin revisionsberättelse innan hon hade avslutat sin revision. Slutligen har hon överträtt en jävsregel i aktiebolagslagen genom att vara revisor i ett bolag där hennes son har biträtt med bokföringen.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger henne till last är, särskilt med beaktande av att hon har tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det samt att hon har överträtt en jävsregel i aktiebolagslagen, allvarligt. Hon ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

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, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Ester Muwanga och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.