

## D 17

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn, SUT (dnr 2016-679). Det som har kommit fram där, och som redovisas nedan, har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN har granskat A-sons revisionsarbete i fyra aktiebolag. Dessa är **teknikbolaget, plåtbolaget, golvbolaget** och **konsultbolaget**. De tre förstnämnda uppdragen var s.k. kombiuppdrag där anställda vid A-sons revisionsbyrå upprättade bokslut och årsredovisningar. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Teknikbolaget	2014-05-01–2015-04-30	13,4	7,0
Plåtbolaget	2015	12,0	4,8
Golvbolaget	2015	103,3	33,0
Konsultbolaget	2014-05-01–2015-04-30	23,6	19,3

A-son avgav för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet och i avsnitt 3 redovisas dels generella iakttagelser, dels omständigheter gemensamma för kombiuppdragen. I avsnitt 4–6 redogörs för A-sons revisionsarbete i här aktuella bolag. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

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

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

## 3 Generellt

### 3.1 Dokumentation

---

<sup>1</sup> Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § samma föreskrifter.

RN har förelagt A-son att sända in all sin revisionsdokumentation beträffande de fyra här aktuella revisionsuppdragen till RN. Den insända dokumentationen består till stor del av bokslutsbilagor. Härutöver finns checklistor från ett revisionsprogram.

A-son har uppgett följande.

Generellt för samtliga revisionsuppdrag gäller att till hans dokumentation hör även den elektroniska akten med framför allt detaljbeskrivningen av respektive granskningsmoment samt hans eventuella noteringar från granskningen. De ”printade” arbetsidorna från den elektroniska akten ger inte samma överskådlighet som de underlag som han har tillgång till när han gör sin granskning och dokumentation direkt i den elektroniska akten. Dessutom har han vid sin revision tillgång till alla dokument som finns i aktpärmen, oavsett om dessa ursprungligen har tagits fram av honom själv eller av en erfaren redovisningskonsult. Han inser nu att han i vissa fall har varit naiv och trott att hans granskning framstår som uppenbar och att han kanske därför inte har förtydligat granskningsinsatsen tillräckligt. En notering om ett utfört granskningsmoment innebär emellertid alltid att granskningen faktiskt har utförts.

De detaljbeskrivningar som han har hänvisat till är beträffande samtliga fyra uppdrag utvalda och genomförda granskningsåtgärder. Åtgärderna är utvalda från en betydligt större bank av granskningsförslag som finns i revisionsprogrammet. När han har genomfört eller förvissat sig om att granskningsåtgärden är genomförd i enlighet med detaljbeskrivningen, har han markerat detta i respektive checklista. För flertalet granskningsåtgärder har han noterat väsentliga iakttagelser. Noteringarna skulle inte ha kunnat göras utan granskningsinsatser.

*3.2 Granskningar utförda av redovisningskonsulter anställda vid A-sons revisionsbyrå – teknikbolaget, plåtbolaget och golvbolaget*

Revisionsuppdragen i teknikbolaget, plåtbolaget och golvbolaget var kombiuppdrag. Under rubriken *Oberoendeanalys* har A-son, för vart och ett av bolagen, antecknat att det var fråga om ett kombinerat uppdrag där självgranskningshotet eliminerades genom arbetsfördelning mellan redovisningsmedarbetare och honom själv som revisor.

Beträffande **teknikbolaget** finns ett dokument, rubricerat *Bokslutsnoteringar*, upprättat av en redovisningskonsult och signerat av A-son. Av konsultens noteringar och av bokslutsbilagor framgår att konsulten hade upprättat åldersanalyser samt utfört betalningskontroller och periodiseringskontroller av kundfordringar och leverantörsskulder. Konsulten hade också stämt av ingående balanser samt bedömt att redovisnings- och värderingsprinciperna var oförändrade mot föregående år. Vidare hade konsulten läst fakturor, utfört avstämningar av skulder till kreditinstitut och checkräkningskredit samt följt upp eventuell förekomst av företagsinteckningar.

I fråga om **plåtbolaget** har A-son till RN gett in redovisningskonsultens anteckningar från ett planeringsmöte. Konsulten har bl.a. antecknat att hon hade bläddrat igenom pärnarna för kundfakturor respektive leverantörsfakturor för januari 2016 samt gjort betalningskontroller och periodiseringskontroller.

När det gäller **golvbolaget** finns anteckningar som är rubricerade *Kontrollfrågor – Till pm* och upprättade av en redovisningskonsult. Av dessa anteckningar framgår att konsulten hade utfört ett flertal avstämningar, betalningskontroller och periodiseringskontroller.

RN har observerat att det inte för något av de tre kombiuppdragen finns något som visar om A-son kvalitetskontrollerade det arbete som hade utförts av respektive bolags redovisningskonsult. Han har därför förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och att beskriva eventuella egna granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Redovisningskonsulterna upprättar självständigt bokslut och årsredovisning med hjälp av ett särskilt bokföringsprogram. Som revisor är han inte inblandad i bokslutsprocessen. Han utför sedan sin revision med hjälp av ett särskilt revisionsprogram. Redovisningskonsulterna ingår aldrig i revisionsteamet för samma kombinerade uppdrag och är aldrig inblandade i revisionsprocessen. Han har under många år arbetat tillsammans med respektive bolags redovisningskonsult. Redovisningskonsulterna är anställda på hans byrå. Han har därför god kännedom om och stor tilltro till deras kunskaper och kompetens. Han har beaktat dessa förhållanden vid sin riskbedömning och anpassat granskningen efter det.

Vid planeringsmöten med respektive redovisningskonsult kom man fram till att redovisningskonsulten skulle ta fram många av de underlag som han behövde för sin granskning. Redovisningskonsulten skulle bl.a. utföra periodiseringskontroller av såväl kundfordringar som leverantörsskulder för samtliga här aktuella kombi-uppdrag. Han har arbetat tillsammans med redovisningskonsulterna under många år och skaffat sig en välgrundad tilltro till deras kontroller. Han har därför inte ansett det nödvändigt att granska dessa kontroller varje år.

Hans kvalitetskontroll av redovisningskonsulternas arbete har gjorts enligt revisionsbyråns fastställda rutiner för kombinerade uppdrag. Kontrollen har bestått i att han och respektive redovisningskonsult i detalj har gått igenom vilka kontroller som redovisningskonsulten har gjort. För de fall att kontrollerna har lett till någon form av tvivel om riktighet eller om han inte har ansett att kontrollerna varit tillräckliga har han beaktat detta vid sin granskning. Hans tilltro till de erfarna redovisningskonsulterna har gjort att han har förlitat sig mer på deras arbete än på arbete utfört av en mindre erfaren konsult.

I dessa fall bestämdes det vid planeringsmötena att han skulle förlita sig på konsulternas periodiseringskontroller.

#### **4 Intäkter**

#### 4.1 Teknikbolaget

Teknikbolaget redovisade en nettoomsättning om 13,4 mnkr (10,8 mnkr närmast föregående år). A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*. På listan har han angett ”U.a.” (Utan anmärkning) efter tre olika granskningsåtgärder.<sup>2</sup> Han har noterat att ökningen av nettoomsättningen var väntad och att bruttovinst/täckningsbidrag hade ökat med tio procentenheter. Vidare har han antecknat att redovisningskonsulten i maj 2015 hade granskat samtliga fakturor.

RN har observerat att det inte finns något i A-sons dokumentation som visar om han gjorde någon egen detaljgranskning av bolagets nettoomsättning. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse, beskriva eventuella egna kontroller och uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.<sup>3</sup>

I dokumentationen finns handlingar, benämnda *Bokslutsnoteringar* och upprättade av redovisningskonsulten. Av dessa framgår att redovisningskonsulten hade utfört bl.a. periodiseringskontroller.

A-son har uppgett följande.

Av checklistan framgår vilka tre granskningsmoment som han ansåg vara effektivast för att han skulle kunna förvissa sig om nettoomsättningens riktighet. När det gäller åtgärden Rimlighetsbedöm mot tidigare år har han noterat att posten hade ökat och sin kännedom om anledningen till detta. Av granskningsmomentet Bruttovinst/täckningsbidrag framgår att han gjorde en bruttovinstanalys. Genom hänvisningen till posten Varulager dokumenterade han sina slutsatser avseende de avvikelser som hade kommit fram i analysen. Granskningsmomentet Periodiseringskontroll omfattas av hans kvalitetskontroll av redovisningskonsultens arbete enligt revisionsbyråns rutiner för kombinerade uppdrag. En motsvarande

---

<sup>2</sup> Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag samt Periodiseringskontroll.

periodiseringskontroll gjordes vid föregående års revision, dvs. för det aktuella årets ingång.

Vid planeringsmötet beslutades att den erfarne redovisningskonsulten skulle, i likhet med föregående år och i enlighet med revisionsbyråns riktlinjer, granska samtliga kundfakturer för maj månad. Som ytterligare underlag för sin bedömning att intäktsredovisningen var fullständig hade han sin analytiska granskning som han anser är det mest väsentliga revisionsbeviset. Den analytiska granskningen gav honom inte anledning att utöka sina granskningsinsatser. Dessutom förlitade han sig på redovisningskonsultens tidigare kontroll av samtliga kundfakturer för maj 2014 och hennes periodiseringskontroll för maj 2015.

#### 4.2 Plåtbolaget

Plåtbolaget redovisade en nettoomsättning om 12,0 mnkr (10,3 mnkr närmast föregående år). A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken han har angett ”U.a.” efter fyra olika granskningsåtgärder.<sup>4</sup> A-son har antecknat att TB 1<sup>5</sup> var 62 procent jämfört med 66 procent föregående räkenskapsår samt att omsättningsökningen var rimlig i relation till ökningen av personalkostnader. Slutligen har han, under rubriken *Periodiseringskontroll*, antecknat att total utfakturering hade skett de sista dagarna på året och att inga arbeten pågick över balansdagen. Det framgår av dokumentationen att periodiseringskontrollen hade utförts av redovisningskonsulten.

A-son har uppgett följande.

---

<sup>3</sup> Med substansgranskning avses dels detaljgranskning, dels substansinriktad analytisk granskning.

<sup>4</sup> Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år samt Periodiseringskontroll.

<sup>5</sup> Täckningsbidrag är ett nyckeltal som visar hur mycket en viss produkt bidrar till att betala kostnader för alla produkter. Med TB1 brukar avses skillnaden mellan försäljningsintäkt och rörlig kostnad.

Innan han påbörjade revisionen, förvissade han sig om att redovisningskonsulten hade utfört periodiseringskontroller enligt revisionsbyråns riktlinjer. En sådan kontroll resulterar med automatik i att periodiseringar utförs om konsulten finner anledning till detta. Nödvändiga periodiseringsbelopp dokumenteras då genom att de tas upp i posterna Upplupna intäkter eller Upplupna kostnader.

Av checklistan framgår vilka fyra granskningsmoment som han ansåg vara de effektivaste för att han skulle kunna förvissa sig om nettoomsättningens riktighet. För vart och ett av de granskningsmoment som han hade valt finns noteringar från hans granskningar, inklusive noteringar om vilka slutsatser som han hade dragit av sina iakttagelser. Granskningsmomentet ”Periodiseringskontroll” omfattas av den kvalitetskontroll som han gjorde av redovisningskonsultens utförda arbete enligt revisionsbyråns rutiner för kombinerade uppdrag. En motsvarande periodiseringskontroll gjordes vid föregående års revision, dvs. för det aktuella årets ingång. Hans notering vid detta granskningsmoment avsåg en beskrivning av att bolaget hade som rutin att fakturera ut allt som var möjligt före balansdagen. Han konstaterade att betydande belopp hade fakturerats ut den 29 december 2015 och fick därmed bekräftelse på att man hade följt rutinen. Det faktum att redovisningskonsulten vid sin periodiseringskontroll inte hittade några ytterligare belopp att periodisera var en ytterligare bekräftelse på att rutinen följdes.

I hans elektroniska revisionsakt fanns alla underlag som var nödvändiga för hans utvalda analytiska granskningsmoment, med undantag för uppgift om antal anställda. Den uppgiften hämtade han från den manuella akten. I den elektroniska akten fanns bl.a. en nyckeltalsanalys för de senaste fyra räkenskapsåren samt hela huvudboken. Dessutom kunde han för varje post han granskade se vilka konton som ingick i posten, saldon för året och föregående år samt uppgift om procentuella förändringar. Han betraktade hela den elektroniska akten som en del av sin dokumentation.

#### *4.3 Golvbolaget*



Golvbolaget redovisade en nettoomsättning om 103,3 mnkr (56,7 mnkr närmast föregående räkenskapsår). Av årsredovisningen framgår att skälet till omsättningsökningen var att golvbolaget hade övertagit verksamhet från ett dotterbolag och förvärvat verksamhet från ett annat bolag. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken han har angett ”U.a.” efter fyra olika granskningsåtgärder.<sup>6</sup> Han har vidare antecknat att den fördubblade omsättningen var rimlig, eftersom antalet anställda hade ökat med 72 procent och att TB 1 uppgick till 54 procent jämfört med 52 procent närmast föregående år. Han har också noterat att flertalet uppdrag var till fast pris och redovisades enligt alternativregeln medan uppdrag på löpande räkning redovisades enligt huvudregeln.<sup>7</sup> Han har slutligen antecknat att redovisningskonsulten hade utfört periodiseringskontroller. I dokumentationen finns inget som visar på någon egen detaljgranskning av bolagets nettoomsättning från A-sons sida. Han har förelagts att beskriva eventuella egna kontroller samt att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

I dokumentationen finns en handling, rubricerad *Kontrollfrågor – Till PM*. Av detta dokument framgår att konsulten bl.a. hade utfört periodiseringskontroller och kontrollerat större kreditnotor, utställda efter balansdagen. Konsulten hade därvid kontrollerat inbetalningar gjorda i januari 2016. Hon har bl.a. antecknat: ”Av den totala kundfordran 151231 så har jag prickat 6 805 053 kr. Obetalt enligt bifogad reskontra 160224 är 2 166 783 kr.”

A-son har uppgett följande.

Av checklistan framgår vilka fyra granskningsmoment som han ansåg vara de effektivaste för att han skulle kunna förvissa sig om nettoomsättningens riktighet. Av granskningsmomenten framgår vilka granskningar som har skett och av hans noteringar om vilka iakttagelser han gjorde. En notering ”U.a.” innebär alltid att

---

<sup>6</sup> Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Periodiseringskontroll samt Periodisering av försäljningsintäkter.

<sup>7</sup> För definitioner av begreppen huvudregel och alternativregel se BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2) 6 kap. Vid tidpunkten för de här aktuella revisionerna fanns begreppen definierade i BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2) 6 kap.

granskningsmomentet är utfört. För granskningsmomentet Rimlighetsbedöm mot tidigare år noterade han att posten hade ökat och angav sin bedömning av den rimliga anledningen till detta. Momentet Periodiseringskontroll omfattas av hans kvalitetskontroll av redovisningskonsultens utförda arbete enligt revisionsbyråns rutiner för kombinerade uppdrag. En motsvarande periodiseringskontroll gjordes vid föregående års revision, dvs. för det aktuella årets ingång. Dessutom granskade han postens rimlighet utifrån det som månatligen hade deklarerats till Skatteverket. Denna granskningsåtgärd framgår inte av den elektroniska akten.

Som underlag för sin bedömning hade han periodiseringskontroller, både vid årets in- och utgång. Han granskade även månatliga omsättningssiffror mot vad som hade redovisats på deklARATIONER för mervärdesskatt. Han betraktade dock sina analytiska granskningsinsatser som de starkaste och mest ändamålsenliga revisionsbevisen. Den fördubblade nettoomsättningen låg helt i linje med vad som kunde förväntas utifrån den kännedom som han hade om företagsförvärv under året. Han var informerad om villkoren och förutsättningarna i dessa processer. Han ansåg sig därför ha tillräckliga revisionsbevis för att anse att intäktsredovisningen var fullständig. En stickprovsgranskning skulle bli alltför omfattande och inte tillföra bevis utöver de som han redan ansåg sig ha. Stöd för denna bedömning fann han i ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. A 44, i vilken det uttalas bl.a. följande: ”Substansinriktad analytisk granskning är i allmänhet bättre när det rör sig om stora transaktionsvolymers vars variationer tenderar att vara förutsägbara över tid.”

#### *4.4 Konsultbolaget*

Konsultbolaget redovisade en nettoomsättning om 23,6 mnkr (27,0 mnkr närmast föregående år). A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*. På listan har han angett ”U.a.” efter fyra olika granskningsåtgärder.<sup>8</sup> Han har antecknat att omsättningen hade minskat något och att detta var rimligt eftersom bolaget hade färre anställda än under det föregående året.

Dessutom har han noterat att kundfakturor i maj 2015 hade granskats ur periodiseringssynpunkt. I dokumentationen finns inget som verifierar att han gjorde någon egen detaljgranskning av bolagets nettoomsättning, förutom en periodiseringskontroll. Han har förelagts att beskriva eventuella egna kontroller samt att uppge vilken grund han hade för att anse att intäktsredovisningen var fullständig.

A-son har uppgett följande.

Av checklistan framgår vilka granskningsmoment som han ansåg mest effektiva för att han skulle kunna förvissa sig om nettoomsättningens riktighet. För granskningsmomentet Rimlighetsbedöm mot tidigare år noterade han att posten hade minskat och angav sin bedömning av den rimliga anledningen till detta. Han kände till att ordersituationen innebar att bolaget inte avsåg att försöka ersättningsrekrytera personal. Granskningsmomentet ”Periodiseringskontroll” innebar att han granskade samtliga kundfakturor i maj 2015. I den manuella akten finns fakturajournal nr 180 som dokumentation av vilka fakturor som han har granskat. En motsvarande periodiseringskontroll hade gjorts vid föregående års revision, dvs. för det aktuella årets ingång.

#### *4.5 RN:s bedömning*

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består endast av checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med ”U.a.”. De åtgärder som har valts från revisionsprogrammet och noterats på checklistor innefattar rimlighetsbedömningar, noteringar av bruttovinster och täckningsbidrag samt jämförelser av intäkter och kostnader. I övrigt har han för de tre kombiuppdragen hänvisat till kontroller, utförda av bolagens redovisningskonsulter, och hävdar att han har utfört analytisk granskning. För ett fjärde bolag har han på en

---

<sup>8</sup> Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år samt Periodiseringskontroll.

checklista valt åtgärder som utgör analytisk granskning samt dessutom själv gjort periodiseringskontroller.

ISA 520 *Analytisk granskning* innehåller en standard för analytisk granskning. I p. A 8 sägs att olika typer av analytisk granskning ger olika grad av säkerhet. Som exempel anges att analytisk granskning kan användas för att förutsäga den totala hyresintakten för ett bostadshus. Där sägs också att beräkning och jämförelse av bruttovinstmarginaler utgör mindre övertygande bevis för att bekräfta en uppgift om försäljningsintäkter men att metoden ändå kan ge användbara underlag om den används i kombination med andra granskningsåtgärder.

I p. A 10 samma ISA uttalas att det också kan anses lämpligt med en viss substansinriktad analytisk granskningsåtgärd när detaljgranskning utförs i fråga om samma påstående. Som exempel anges att när revisorn inhämtar revisionsbevis för ett värderingspåstående avseende kundfordringar kan han eller hon tillämpa analytisk granskning på en åldersfördelning av utestående kundfordringar, utöver att utföra detaljgranskning av senare mottagna likvider, för att avgöra om kundfordringarna kommer att inflyta.

Som har framgått ovan visar A-sons dokumentation och hans svar till RN att han vid detaljgranskningen i de tre kombiuppdragen helt förlitade sig på kontroller utförda av den redovisningskonsult som samtidigt ansvarade för redovisningen i respektive bolag. Enligt RN:s mening är sådana kontroller att anse som en del av ett bolags interna kontroll. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sina revisioner. Revisorn får emellertid inte, med hänvisning till dessa kontroller, helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. I dessa fall har A-sons egna granskningsinsatser varit begränsade till jämförelser, rimlighetsbedömningar samt noteringar om avvikelser mot föregående år. I det uppdrag som inte var ett kombiuppdrag utförde han ingen annan detaljgranskning än en periodiseringskontroll.

De kontroller som A-son har lämnat uppgift om – i tre uppdrag kontroller utförda av redovisningskonsulter och i ett uppdrag en av honom själv utförd

periodiseringskontroll – har därför, enligt RN:s mening, inte utgjort tillräckliga kompletterande granskningsåtgärder enligt ISA 520. Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var väsentlig i samtliga fyra här aktuella bolag innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsred.

## 5 Kostnader

### 5.1 Teknikbolaget – kostnadsposterna *Råvaror och förnödenheter* och *Övriga externa kostnader*

I teknikbolaget togs kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* upp till 4,0 mnkr, medan posten *Övriga externa kostnader* togs upp till 3,0 mnkr. A-sons dokumentation består av två checklistor, rubricerade *Varuinköp, lagerförändring mm* samt *Övriga externa kostnader mm*. På listorna har A-son antecknat ”U.a.” efter olika granskningsåtgärder.<sup>9</sup> Den enda ytterligare noteringen på den första checklistan är: ”Se noteringar vid andra poster”. På den andra checklistan har A-son antecknat att den huvudsakliga orsaken till kostnadsökningen var relaterad till omsättningsökningen och att inga ovanliga delposter hade noterats. Han har förelagts att beskriva eventuella kontroller och att uppge vilken grund han hade för att godta att nämnda kostnadsposter togs upp till 4,0 mnkr respektive 3,0 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Vid sin granskning av kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* gjorde han vid granskningsmomentet ”Rimlighetsbedöm mot tidigare år” en hänvisning till noteringar vid annan post. Med detta avsåg han i detta fall posten *Nettoomsättning* och det han där hade dokumenterat angående sin bruttovinstanalys. Gransknings-

---

<sup>9</sup> Granskningsåtgärderna på checklistan, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring mm*, är Rimlighetsbedöm mot tidigare år samt Periodiseringskontroll. Granskningsåtgärderna på checklistan, rubricerad *Övriga externa kostnader mm*, är Rimlighetsbedöm mot tidigare år samt Analytisk genomgång av kostnadskontona.

momentet ”Periodiseringskontroll” omfattades av hans kvalitetskontroll av det arbete som redovisningskonsulten hade utfört enligt byråns rutiner för kombinerade uppdrag.

Vid sin granskning av posten *Övriga externa kostnader* antecknade han vid granskningsmomentet ”Rimlighetsbedöm mot tidigare år” att den huvudsakliga ökningen var relaterad till omsättningsökningen. Av hans noterade slutsats framgår att han bedömde ökningen som rimlig i sammanhanget. Vid granskningsmomentet ”Analytisk genomgång av kostnadskonton” noterade han att han vid sin granskning inte hade funnit några konton med saldon som var avvikande. Han hade haft specificerade resultatrapporter som underlag för sin granskning.

Den periodiseringskontroll som redovisningskonsulten gjorde, och som han förlitade sig på, resulterar med automatik i att periodisering görs om konsulten finner anledning till detta. Nödvändiga periodiseringsbelopp dokumenteras då genom att de tas upp i posten *Upplupna kostnader*.

Som underlag för sin rimlighetsbedömning och analytiska genomgång använde han sig av dels utskrivna resultatrapporter (i den manuella akten), dels bolagets hela huvudbok (som fanns i den elektroniska akten). Hans iakttagelser från granskningen finns noterade i granskningsprogrammet. Eftersom han, utifrån kontosaldunderlag, inte kunde se några konstigheter fann han inte anledning att fördjupa granskningen. På grund härav finns hans notering ”U.a.” i granskningsprogrammet. Han ansåg sig därför ha tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta de redovisade kostnadsposterna.

### *5.2 Plåtbolaget – kostnadsposten Råvaror och förnödenheter*

Kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* togs i plåtbolaget upp till 4,6 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring*

*mm*, på vilken han har antecknat "U.a." efter två granskningsåtgärder.<sup>10</sup> På checklistan har han också antecknat att materialdelen utgjorde 38 procent av nettoomsättningen och att motsvarande belopp föregående år var 34 procent. Slutligen har han, under rubriken *Periodiseringskontroll*, antecknat att fakturor i januari 2016 hade granskats.

A-son har uppgett följande.

Vid sin granskning av kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* gjorde han vid granskningsmomentet "Rimlighetsbedöm mot tidigare år" en hänvisning till sin bruttovinstanalys som finns dokumenterad i delen Revisionsbedömning.

Granskningsmomentet "Periodiseringskontroll" utgörs av hans kvalitetskontroll av redovisningskonsultens utförda arbete enligt byråns rutiner för kombinerade uppdrag.

Den erfarna redovisningskonsulten utförde periodiseringskontroller genom att gå igenom samtliga leverantörsfakturor för januari 2016. Om hon hade funnit något periodiseringsbehov, hade hon bokfört beloppet som Upplupen kostnad oavsett beloppets storlek. I detta bolag väntar man dock med att stänga leverantörsreskontran till någon vecka in på det nya året, vilket medför att kostnaderna direkt bokförs på rätt år.

Han betraktade hela den elektroniska akten som en del av sin dokumentation. Han hade därför tillgång till underlag för sina noteringar från den analytiska granskningen. Han analyserade större förändringar på kontonivå. Den analytiska granskningen av kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* omfattades dessutom av hans granskning av posten *Nettoomsättning*. Härmed avser han att han vid sin granskning av posten *Nettoomsättning* ställde postens förändring i relation till hur posterna *Personalkostnader* samt *Råvaror och förnödenheter* hade förändrats. Eftersom han fann rimliga förklaringar till förändringarna och förlitade sig på

---

<sup>10</sup> Granskningsåtgärderna på checklistan, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring mm*, är Rimlighetsbedöm mot tidigare år samt Periodiseringskontroll.

periodiseringskontroller vid årets in- och utgång, ansåg han sig ha tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att godta de redovisade kostnaderna.

### *5.3 Golvbolaget – kostnadsposten Råvaror och förnödenheter*

Kostnadsposten *Råvaror och förnödenheter* togs upp till 52,2 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring mm*, på vilken han har antecknat ”U.a.” efter två granskningsåtgärder.<sup>11</sup> Han har noterat att materialandelen av omsättningen uppgick till 46 procent jämfört med 48 procent föregående år. Han har antecknat att redovisningskonsulten hade utfört periodiseringskontroller. Det finns inget i dokumentationen som visar om någon detaljgranskning hade utförts.

A-son har uppgett följande.

Granskningsmomentet ”Periodiseringskontroll” omfattades av hans kvalitetskontroll av det arbete som redovisningskonsulten hade utfört enligt revisionsbyråns rutiner för kombinerade uppdrag. I övrigt framgår hans granskning av beskrivningarna för respektive moment och hans noteringar vid dessa.

Som underlag för sin bedömning av posten *Råvaror och förnödenheter*s riktighet hade han tillgång till av redovisningskonsulten utförda periodiseringskontroller vid årets in- och utgång. Detta, tillsammans med den analytiska granskning som han utförde, gav honom tillräckliga revisionsbevis för att acceptera postens riktighet. Den analytiska granskningen visade på rimlighet och föranledde inga utökade granskningsinsatser. Han bedömde att ytterligare substansgranskning inte skulle ge honom starkare revisionsbevis.

### *5.4 RN:s bedömning*

De ovan redovisade kostnadsposterna var väsentliga i respektive bolag. A-sons egna granskningsinsatser var begränsade till jämförelser, rimlighetsbedömningar



samt noteringar om förändringar. Härutöver utfördes periodiseringskontroller av bolagens redovisningskonsulter.

Som framgått ovan anser RN inte att kontroller utförda av redovisningskonsulter utgör tillräckliga kompletterande granskningsåtgärder enligt ISA 520. Med hänsyn till att här nämnda kostnadsposter var väsentliga innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## **6 Skatter och avgifter – teknikbolaget**

I A-sons dokumentation finns skattekontoutdrag av vilka det framgår att teknikbolaget betalade skatter och avgifter för sent vid ett flertal tillfällen under räkenskapsåret 2014/15.

Den 12 juni 2014 fanns ett ingående saldo på skattekontot om *minus* 138 kr. Detta datum debiterades och deklarerade bolaget skatter och avgifter med totalt 349 515 kr, vilket innebar att saldot på skattekontot per detta datum uppgick till *minus* 349 653 kr. Delbetalningar skedde 13 dagar, 20 dagar respektive 26 dagar för sent.

Den 12 februari 2015 fanns ett ingående saldo på skattekontot om 20 kr. Detta datum debiterades och deklarerade bolaget skatter och avgifter med totalt 342 099 kr, vilket innebar att saldot på skattekontot per detta datum uppgick till *minus* 342 079 kr. Delbetalningar skedde 14 dagar, 19 dagar respektive 20 dagar för sent.

Den 12 mars 2015 fanns ett ingående saldo på skattekontot om *minus* 2 633 kr. Detta datum debiterades och deklarerade bolaget skatter och avgifter med totalt 315 165 kr, vilket innebar att saldot på skattekontot per detta datum uppgick till *minus* 317 801 kr. Delbetalningar skedde 14 dagar respektive 19 dagar för sent.

---

<sup>11</sup> Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år samt Periodiseringskontroll.

Härutöver hade bolaget vid flera tillfällen gjort betalningar för sent med ett fåtal dagar. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reflekterade över om dessa förseningar borde föranleda anmärkning i revisionsberättelsen. Han har förelagts att kommentera RN:s iakttagelse och att förklara varför han avgav en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

A-son har uppgett följande.

Förseningarna berodde på fördröjda utfaktureringar. De kostnadsräntor som debiterades skattekontot på grund av förseningarna uppgick inte till några väsentliga belopp. Han ansåg att det inte erfordrades någon anmärkning i revisionsberättelsen ”med hänsyn till väsentlighetskriteriet”. Han kan dock konstatera att han skulle ha dokumenterat sina överväganden på ett bättre sätt. Ett av skälen till hans ställningstagande var att bolaget hela tiden hade redovisat och deklarerat sina skatter och avgifter i rätt tid och med rätt belopp. Bristen utgjordes enbart av att bolaget på grund av likviditetsbrist hade betalat efter förfallodag.

Han bedömde inte att de försenade skattebetalningarna var av sådan väsentlig betydelse att det krävdes en anmärkning i revisionsberättelsen. Han fann stöd för sitt agerande i FAR:s rekommendation RevR 209 *Revision av styrelsens och verkställande direktörens förvaltning*. I punkt 30 i rekommendationen sägs bl.a. att ”kraven på revisorns rapportering från förvaltningsrevisionen följer samma väsentlighetskriterier som gäller för extern rapportering i övrigt.”<sup>12</sup>

RN gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska en revisor anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att det reviderade bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244). Av ett förarbetsuttalande till motsvarande bestämmelse i tidigare gällande lagstiftning framgår att granskningen och rapporteringen av hur

---

<sup>12</sup> A-son hade en Övergripande väsentlighet om 180 tkr, en Övergripande arbetsväsentlighet om 144 tkr samt Gräns för väsentlig post om 700 tkr.

bolaget sköter sina åligganden enligt skatte- och avgiftsförfattningarna bör ske enligt samma principer som gäller för revisorns granskning i övrigt, vilket bland annat innebär att de vedertagna principerna om väsentlighet och risk ska vara vägledande för revisorn också vid skatte- och avgiftsgranskningen.<sup>13</sup>

Beträffande väsentlighetstal bör följande framhållas. Enligt god revisionsred ska en revisor vid utförande av revision beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen (revisionsrisken). När revisorn planerar revisionen ska han eller hon beakta inte bara väsentlighet avseende årsredovisningen som helhet utan också väsentlighet med avseende på individuella saldon, grupper av bokföringsposter och tilläggsupplysningar. Väsentlighet kan påverkas av till exempel krav enligt lagar och föreskrifter. Denna process kan resultera i olika väsentlighetsnivåer.<sup>14</sup> Med hänsyn till den särskilda rapporteringsskyldigheten i aktiebolagslagen avseende skatter och avgifter har A-son inte kunnat sätta väsentlighetstalet lika högt som han gjorde beträffande de andra posterna. Vad han har uppgett om sina väsentlighetstal för granskningen i övrigt och att kostnadsräntorna inte uppgick till väsentliga belopp saknar därför relevans vid bedömning av om han skulle anmärka på bolagets hantering av skatter och avgifter.

Som framgått ovan var A-son medveten om att teknikbolaget vid ett flertal tillfällen under det här aktuella räkenskapsåret inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. Förseningarna avsåg enligt RN:s mening väsentliga belopp och det rörde sig dessutom om upprepade förseelser. Bristerna i bolagets sätt att hantera skatter och avgifter var av sådan omfattning att han skulle ha anmärkt på dem i sin revisionsberättelse. Genom att underlåta detta har han åsidosatt god revisionsred.

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

---

<sup>13</sup> Se prop. 1984/85:30 s. 22.

<sup>14</sup> Jfr ISA 320, Väsentlighet vid planering och utförande av en revision, p. 2, 4 och 10 samt A3.

RN har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har för samtliga här aktuella bolag försummat att utföra en godtagbar granskning av intäktsredovisningar. För tre av bolagen har även granskningen av väsentliga kostnadsposter varit bristfällig. Dessa omständigheter har medfört att han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I ett annat bolag har han underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på bolagets bristfälliga hantering av skatter och avgifter.

A-son har genom sina försummelse på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande.

A-son meddelades varning den 18 juni 2014 (dnr 2012-1425). De brister som RN då konstaterade i A-sons revisionsarbete avsåg räkenskapsåren 2007, 2008 och 2009 samt 2006/07, 2007/08 och 2008/09. I beslutet konstaterade RN bl.a. att granskningarna av ett bolags intäkter och kundfordringar och ett annat bolags varulager två år i rad hade varit så bristfälliga att han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. För två av bolagen hade han underlåtit att göra de anmärkningar i revisionsberättelserna som han var skyldig att göra på grund av bolagens kapitalbrist. För två av bolagen hade han dessutom, i fråga om tre räkenskapsår, underlåtit att göra tillräckliga överväganden om förutsättningarna för fortsatt drift.

Det förhållandet att A-son, efter tidigare varning, ånyo på ett allvarligt sätt har åsidosatt sina skyldigheter som revisor ger anledning att ifrågasätta hans lämplighet som revisor och att överväga ett upphävande av hans godkännande som revisor. RN har dock sett förbättringar jämfört med de omfattande brister som konstaterades i det förra disciplinärendet. Med hänsyn till att den tidigare varningen alltså synes ha föranlett förbättringar i A-sons revisionsarbete och eftersom relativt lång tid har förflutit sedan hans tidigare åsidosättanden av god revisionsred bör den disciplinära åtgärden även denna gång kunna stanna vid en varning. Han ska alltså med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) ges en varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein Hagberg, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, auktoriserade revisorn Helena Dale, advokaten Helena Dandenell och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.