

---

FörvR dom 2019-01-03, mål nr 27356-18, avslag

## Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll. Det som har kommit fram vid kontrollen har föranlett inspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i tre aktiebolag, här benämnda kommunikationsbolaget, schaktbolaget och virkesbolaget. Vid upprättandet av årsredovisningarna tillämpade kommunikationsbolaget Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2), medan schaktbolaget och virkesbolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Kommunikationsbolaget	2015-09-01–2016-08-31	9,9	5,4
Schaktbolaget	2016	9,0	11,8
Virkesbolaget	2016-05-01–2017-04-30	32,2	30,5

Revisionsberättelserna för samtliga bolag är utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

## 2 Intäktsredovisningen (samtliga bolag)

### 2.1 Kommunikationsbolaget

Av kommunikationsbolagets årsredovisning framgår att bolaget bedrev verksamhet inom bl.a. data, tele- och elteknik och att det redovisade en nettoomsättning om 9,9 mnkr (vilket innebar en minskning med 16 mnkr jämfört med föregående år).

I A-son dokumentation finns tre olika utskrifter från bolagets redovisning med koppling till nettoomsättningen. Av en utskrift betecknad *resultatrapport redovisning* framgår innevarande periods och föregående års utfall på kontonivå. På utskriften har A-son antecknat att han hade jämfört utfallet mellan åren och bedömde det som ”ok”. Den andra utskriften är betecknad *BAS Nyckeltal grundnyckeltal*. Det framgår inte vilken granskning A-son hade genomfört av dessa nyckeltal. Den sista utskriften avser kontot *försäljning tjänster* (summa 27 tkr) på verifikationsnivå. På utskriften finns antecknat ”*LAN Tekniker*” men det framgår inte vad detta betyder eller om någon granskning hade utförts med anledning av utskriften.

I A-sons dokumentation finns fyra kundfakturer till ett totalt värde om 1,5 mnkr inklusive mervärdesskatt. Det går inte att utläsa vilken granskning han hade genomfört av dessa fakturer eller vilken slutsats han drog.

A-son har uppgett följande.

För att inhämta revisionsbevis avseende nettoomsättningen jämförde han årsredovisningen mot tidigare år samt analyserade bruttovinsten och nyckeltal. Inför sitt besök hos

bolaget gick han översiktligt igenom huvudboken. Vidare kontrollerade han att omsättningen stämde mot momsdeklarationen och att det inte fanns några glapp i nummerserien. Minskningen av omsättningen kunde förklaras med att bolaget hade avslutat ett större uppdrag som hade genomförts året innan med hjälp av inhyrd personal. Minskningen framgår bl.a. av utskriften *resultatrapport redovisning* med jämförelse mot tidigare år. Han analyserade utskriften och då särskilt elva poster, bl.a. omsättningen och inköp av tjänster som hade minskat med väsentliga belopp. Förändringen fick sin förklaring efter diskussioner med företagsledaren och han kunde därmed ange ”ok” på utskriften.

Han jämförde och analyserade nyckeltal mot tidigare år. Nyckeltalen – som var nio stycken och avsåg fyra år – gav honom ledning för vad som kunde vara intressant att titta på. Bland annat noterade han att vinstmarginalen var sju procent föregående år. Vidare kontrollerade han att intäkterna hade bokförts på rätt sätt. Att han angav ”LAN tekniker” på utskriften avseende kontot *försäljning tjänster* beror på att han undrade varför bolaget redovisade mervärdesskatt på dessa tjänster som normalt omfattas av s.k. omvänd mervärdesskatt. Anteckningen betyder att bolaget redovisade skatten korrekt, vilket han kunde konstatera efter att ha utrett frågan. Han gjorde även en stickprovsvis granskning av intäkterna för att säkerställa att de var rätt bokförda, därav de fyra kundfakturer som finns i hans dokumentation. Slutsatsen var att de var rätt bokförda och momsredovisade. Posten Nettoomsättning har bedömts utgöra en medelrisk och enligt hans uppfattning har erforderlig kontroll skett.

## 2.2 Schaktbolaget

Av schaktbolagets årsredovisning framgår att bolaget bedrev verksamhet inom kran-, schakt- och gräventrepenad samt därmed förenlig verksamhet. Vidare framgår att det redovisade en nettoomsättning om 9 mnkr, vilket innebar en ökning med 3 mnkr jämfört med föregående år.

I A-sons dokumentation finns ett granskningsprogram för posten Nettoomsättning med förtryckta granskningsåtgärder. Han har antecknat U.a [utan anmärkning] avseende åtgärderna *rimlighetsbedömning, analys av bruttovinst* samt *jämförande analys av försäljning och tillhörande kostnader*. I granskningsprogrammet finns en anteckning om årets bruttovinst och kostnad drivmedel maskin med jämförelsetal mot föregående års utfall. I

dokumentation finns också två utskrifter från bolagets redovisning, betecknade *resultatrapport redovisning* respektive *BAS Nyckeltal grundnyckeltal*, men det framgår inte om dessa har varit föremål för någon granskning. På en tredje utskrift, betecknad *resultatrapport*, har A-son antecknat årets och föregående års bruttovinst. Det framgår dock inte vilken slutsats han drog av sina iakttagelser eller om de föranledde några ytterligare granskningsåtgärder.

I dokumentationen finns vidare ett kontoutdrag från bolagets intäktsredovisning på verifikationsnivå. A-son har antecknat på kontoutdraget att inga nummer saknas i nummerserien. På ett arbetspapper har han antecknat att de två största kundfakturorna bifogas årsakten och att de motsvarade ett värde om 649 tkr.

A-son har uppgett följande.

Genom samtal med företagsledningen fick han information om bolagets planer för framtiden, konkurrens och risker m.m. Under samtalen gjorde han även en genomgång av rutinerna. Analytisk granskning genomfördes via jämförelse mot tidigare år av drivmedel och bruttovinst, vilket han även noterade i sin dokumentation. Av hans noteringar framgår att både bruttovinsten och drivmedelsprocenten var förbättrade mot föregående år. Fyra nyckeltal jämfördes; *avkastning på eget kapital*, *rörelsemarginal*, *nettomarginal* och *soliditet*. Vidare ringade han in bruttovinst samt resultat efter finansnetto. Slutsatsen var att dessa nyckeltal var bättre än föregående år och bilagorna signerades därefter. Han granskade jämförelsetal mot föregående år analytiskt med hjälp av utskriften *resultatrapport redovisning*. Utifrån förändringar i jämförelsetalen bedömde han tio poster som viktiga, strök under dem och signerade utskriften. Han noterade att samtliga nyckeltal var bättre än tidigare år och att rörelseresultatet var väsentligt bättre.

Han bedömde inte att det fanns några väsentliga problem i dessa delar. Därför har han antecknat U.a. i granskningsprogrammet. De två kundfakturor som finns i revisionsdokumentationen kontrollerades mot bokföringen för att säkerställa att de var rätt redovisade.

Han säkerställde fullständigheten via avstämning mot bankkontoutdrag, eftersom all betalning skedde till bankkonto. Risken för att han inte skulle få underlag på alla intäkter som bolaget fakturerade (avräkningsfakturor) borde därför inte vara den högsta.

Vidare kontrollerades fem av de största kundfordringarna till ett värde om 1,3 mnkr för att säkerställa att de var rätt bokförda och betalda. Likaså kontrollerades upplupna intäkter om 257 tkr. Granskningen genomfördes utan anmärkning.

Han analyserade resultat- och balansräkningen efter bokslutsdagen och han bedömde att det inte fanns några väsentliga händelser där som hade betydelse för årsredovisningen.

## 2.3 Virkesbolaget

Av virkesbolagets årsredovisning framgår att bolaget bedrev verksamhet inom sågverks- och trävarurörelse samt därmed förenlig verksamhet. I A-sons grundakt finns kortfattade beskrivningar av virkesbolagets administrativa rutiner från räkenskapsåret 2010/2011.

A-son har fyllt i en checklista, som är betecknad *checklista för kontantbranscher* och innehåller förtryckta frågor kring kassahantering, kassaregistreringssystem och löpande redovisning. Han har på samtliga frågor kryssat för ”ja”. Det framgår inte av dokumentationen vilka granskningsåtgärder som han genomförde för att besvara frågorna eller om virkesbolagets kassahantering påverkade hans fortsatta granskning.

I dokumentationen finns ett granskningsprogram för *nettoomsättningen* med förtryckta granskningsåtgärder. A-son har antecknat att granskning skett U.a. för samtliga granskningssteg. Det framgår emellertid inte av dokumentationen hur granskningen genomfördes. I granskningsprogrammet har han antecknat ”*intäktsredovisningen granskad. BV analys. Omsättn enl momsdekl. Skattekonto Ok. skatter och avgifter är betalda efter RÅ. Fakturanummer serie har kollats. Ok.*” Underliggande dokumentation till granskningsprogrammet är två x-dagrapporter<sup>1</sup> för perioden 2017-04-01--2017-04-30 och 2017-05-01--2017-05-31, samt fem z-dagrapporter och ytterligare en x-dagrapport från mars 2017. Det framgår inte vilken granskning som genomfördes med anledning av dessa.

---

<sup>1</sup> Z-dagrapport är en sammanställning av registreringar avseende en dags försäljning och löpande användning. En X-dagrapport är en sammanställning av registreringar sedan närmast föregående Z-dagrapport.

I dokumentationen finns också ett kontoutdrag på verifikationsnivå för kontot *försäljning*, men det går inte att utläsa varför utdraget finns där eller om A-son utförde någon fördjupad granskning av det.

A-son har uppgett följande.

Bolaget hade varit kund i många år och han hade god kännedom om dess verksamhet. Det har varit samma styrelsemedlemmar och ägare under hela tiden. Han förde varje år diskussioner med styrelsen om marknaden, affärsrisker, konkurrenter, planer på förändring m.m. En genomgång av tidigare års revisionsakter och årsredovisningar gjordes inför varje revision. Han besökte bolaget varje år i samband med inventeringen. Kontoutdrag avseende försäljning, kundreskontra och handelsvaror gick igenom översiktligt för att han skulle få mer kunskap om bolaget. Det finns risk för oegentligheter i intäktsredovisningen om all försäljning inte registreras i kassaregistret. Risken minimerades i detta fall av att de flesta betalade med kort. Personalen var instruerad att alltid erbjuda kunden kvitto. Analytisk granskning genomfördes via jämförelse av bruttovinstberäkningar, jämförelse mot tidigare år av nyckeltal och kontroll mot momsdeklarationernas redovisade omsättning. Han tittade efter väsentliga förändringar och avvikelser. Rimlighetsbedömning skedde även av huvudbok mot tidigare år. Han kontrollerade att det inte fanns några glapp i fakturanummerserien. För april och maj 2017 kontrollerades nummerserier och att försäljningen var rätt bokförd. Det gjordes även en kontroll utifrån kontoutdrag från bokföringen. Huvudboken gick översiktligt i genom för att ytterligare öka förståelsen för bolaget. Att virkesbolaget är verksamt i kontantbranschen beaktades bl.a. genom att den ovan nämnda checklistan fylldes in. Frågorna i checklistan besvarades genom användning av dokumentet *Granskning av kassaregister*, där det framgår vilka granskningar som genomförts. Enligt hans bedömning fanns inga indikationer på att kassan hade manipulerats.

Han kontrollerade att kundfordringar till ett värde om 2,1 mnkr var betalda. Stickprovis kontroll av att verifikationerna var rätt bokförda genomfördes. Ingen förskotts fakturering iakttoogs. Intäkterna kontrollerades månadsvis genom säkerställande av att bokförda intäkter stämde överens med periodens skapade fakturor, fakturajournal och kassa och kortförsäljning. Redovisningen av mervärdesskatt kontrollerades varje månad. Han tog kopior på de fakturor som kontrollerades och satte in dem i årsakten.

Syftet med kontrollen av de fem z-rapporterna i dokumentationen var att se att dagskassorna bokfördes rätt och att nummerföljden på rapporterna stämde. X-rapporten från mars år 2017 stämde av för att han skulle kunna se att det bokförda saldot stämde överens med månadsrapporten för månaden.

Granskningen påverkades inte av att risken hade angetts till medel i riskbedömningen. Han bedömer att nödvändig granskning utfördes.

## 2.4 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Varken A-sons revisionsdokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen ger vid handen att han i något av de tre bolagen gjorde någon egentlig test av bolagens kontroller. Han var därför hänvisad till substansgranskning.

Den substansinriktade analytiska granskningen som framträder i A-sons dokumentation avser främst jämförelse mot tidigare år, kontroll av rimligheten, analys av nyckeltal och kontoanalys. A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen inte redovisat någon ytterligare analytisk granskning. Den analytiska granskning som han gjorde var ensam inte ägnad att ge rimlig säkerhet avseende intäktsredovisningen. Kompletterande detaljgranskningsåtgärder var därför nödvändiga.

Av utredningen framgår att viss detaljgranskning genomfördes för att verifiera riktigheten. Granskningen var emellertid i samtliga tre bolag av begränsad omfattning i förhållande till de totala intäkterna. En viss granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen skedde visserligen genom en kontroll av att det inte fanns några glapp i nummerserier. Denna åtgärd var emellertid inte tillräcklig för att verifiera fullständigheten i intäktsredovisningen.

Det som A-son har uppgett om att han gjorde en kontroll av inbetalningar i ett bolag (schaktbolaget) och nummerordningen av fem z-dagrappporter och tre x-dagrappporter i ett annat bolag (virkesbolaget) föranleder ingen annan bedömning.

A-son vidtog således inte tillräckliga åtgärder för att kunna verifiera riktigheten och fullständigheten i bolagens intäktsredovisning. Han saknade därför grund för att

tillstyrka respektive bolags resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

### 3 Kostnader för handelsvaror (virkesbolaget)

Virkesbolaget redovisade handelsvaror med 22 mnkr.

I A-sons dokumentation finns ett kontoutdrag på verifikationsnivå för posten Handelsvaror (kontot *inköp direktförsäljning*). Det framgår inte om det var föremål för någon granskning. I dokumentationen finns ett granskningsprogram för handelsvaror med förtryckta granskningsåtgärder. A-son har beträffande avklipp, inköpstransaktioner och utbetalningar noterat ”U.a.” Det går dock inte av dokumentationen att utläsa hur granskningen utfördes eller vilken omfattning den hade. I samma flik i dokumentationen finns underlag från bl.a. kundreskontra per kund, men det framgår inte vilken granskning som gjorts av underlaget.

A-son har uppgett följande.

I sin riskbedömning jämförde han med tidigare revisioner och analyserade eventuella tidigare problem. Analytisk granskning via rimlighetsbedömning skedde av resultat- och balansräkningar genom jämförelse mot tidigare år. Kontoutdraget i hans dokumentation användes för urval av stickprov. Stickproven avsåg främst inköpen från olika leverantörer till ett värde om 554 tkr. Kontroll skedde mot varuinköp och att rätt belopp var bokförda. Fakturor från en viktig leverantör under april till ett värde om 1,6 mnkr kontrollerades för att säkerställa att de var bokförda.

Enligt hans bedömning granskades posten Handelsvaror i tillräcklig omfattning utifrån riskbedömningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Kostnader för handelsvaror var en väsentlig post för virkesbolaget. A-son hade därför anledning att ägna den särskild uppmärksamhet.

Den substansinriktade analytiska granskningen av posten som framträder i dokumentationen avser främst jämförelse mot tidigare år och kontroll av rimligheten. A-son har inte i sitt yttrande till Revisorsinspektionen redogjort för någon ytterligare



analytisk granskning. Den analytiska granskningen har inte varit ägnad att ensam ge rimlig säkerhet avseende posten. För att uppnå sådan säkerhet måste han vidta kompletterande detaljgranskningsåtgärder.

I ett granskningsprogram har A-son markerat genomförda granskningsåtgärder, däribland avklipp, inköpstransaktioner och utbetalningar, med U.a. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera disciplinärenden utgör detta inte en tillräcklig dokumentation.<sup>2</sup> Revisorsinspektionen bedömer att inriktningen och omfattningen av den stickprovsgranskning som A-son har redogjort för i sina yttranden inte var sådan att han hade tillräckliga revisionsbevis för att godta posten. Han saknade därigenom grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

#### 4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I samtliga tre revisionsuppdrag har hans granskning av intäktsredovisningen varit otillräcklig och i ett uppdrag har han inte granskat kostnaden för sålda varor i tillräcklig omfattning.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför 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, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip

---

<sup>2</sup> Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009–157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010–682.

Lagerling samt revisionsdirektören Outi Sjölund, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Outi Sjölund

Hur man överklagar, se bilaga.