



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag avseende räkenskapsåren 2013 och 2014.

Av årsredovisningarna framgår att bolaget bedrev verksamhet inom bilförsäljning och handel med begagnade bilar. Årsredovisningarna för båda åren har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2). Bolagets omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
2013	48,2	8,1
2014	50,2	9,3

För båda räkenskapsåren avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

A-son har lämnat följande allmänna information om uppdraget.

Styrelse, företagsledare och ägare i bolaget är en och samma person. Han har haft denne som kund, som företagsledare i andra bolag där han varit vald revisor, sedan 1980-talet. Företagsledaren har alltid stämt av väsentliga frågor med honom. Det här uppdraget var ett s.k. kombiuppdrag där redovisningen hanterades av redovisningskonsulter från revisionsbyrån. Dessa hade mycket god kunskap om och erfarenhet av löpande redovisning. Han hade löpande kommunikation med redovisningskonsulterna. Enligt revisionsbyråns interna instruktioner ska redovisningskonsulterna följa REKO (svensk standard för redovisnings- och lönetjänster). Han har förlitat sig på att REKO har efterlevts. Varje månad rapporterade redovisningskonsulten dokumenterade avstämningar till kunden.

2 Granskning av resultaträkningen

2.1 Nettoomsättning

I A-sons revisionsdokumentation finns en checklista med en fråga om huruvida risken för oegentligheter i intäktsredovisningen har identifierats för varje betydande intäktslag. Frågan har i fråga om båda åren besvarats Nej. Grunden för denna slutsats framgår inte för räkenskapsåret 2013. För räkenskapsåret 2014 anges att ingen risk för oegentligheter i intäktsredovisningen hade identifierats, eftersom bolagets intäkter till största del avsåg försäljning av bilar där byte av ägare kräver registrering.

I revisionsdokumentation för räkenskapsåret 2013 finns ett granskningsprogram för kundfordringar/försäljning. I granskningsprogrammet anges att det har genomförts test av effektiviteten av bolagets kontroll över att allt har levererats och att utfört arbete har fakturerats. Det kan dock inte av dokumentationen utläsas hur testen genomfördes. Vidare anges det att analytisk granskning hade genomförts via en jämförelse av omsättningen mot föregående år. Som svar på frågan om utfall av bruttovinst är rimligt har antecknats U.a [utan anmärkning]. Den detaljgranskning som genomfördes avser bolagets redovisade kundfordringar om 2,8 mnkr.

Också i revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2014 finns ett granskningsprogram för kundfordringar/försäljning. Av granskningsprogrammet framgår att det gjordes en analys av nettoomsättning och bruttovinst i förhållande till föregående år. Det framgår också att bokförda kundfordringar om 1,4 mnkr enligt bokföringen granskades genom

avstämning mot specifikation över samtliga kundfordringar och bolagets åldersanalys och att det hade skett en muntlig genomgång med företagsledaren för bedömning av behovet av ytterligare reserveringar.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att risken för väsentliga fel i intäktsredovisningen på grund av oegentligheter var låg. Grunden för denna bedömning var att en betydande del av intäkterna hänförde sig till försäljning av begagnade bilar, vilket kräver en registrering i bilregistret. Enligt information som han hade fått vid planeringsmöte med företaget var de kontanta intäkterna låga (under hans väsentlighetstal). De flesta transaktioner gjordes via bank och redovisningskonsulten stämde av kassakonton månadsvis genom avstämning av bokfört saldo mot specifikation upprättad av ägaren.

Större delen av granskningen av nettoomsättningen utfördes i samband med att han granskade årsbokslutet. Under löpande år förvissade han sig, i diskussion med bolaget och redovisningskonsulten, om att den interna kontrollen var på plats och att den utfördes. Redovisningskonsulten följde upp varje bilaffär genom att matcha inköp med försäljning och satte in dessa avstämningspar i en pärm. Han hade tillgång till redovisningskonsultens avstämningspärmar. Uppföljning gjordes mot att avstämningsarna satt i pärmen och att dessa inte visade på några differenser. Han dokumenterade dock inte sin genomgång i revisionsakterna för respektive år.

Vid granskningen av årsbokslutet låg fokus på substansgranskningsåtgärder. Han utförde detaljgranskning av samtliga kundfordringar över 12 tkr genom att granska att belopp enligt kundreskontra stämde med kundfaktura. Vidare gjorde han en detaljgranskning av reserv för osäkra fordringar, bruttovinstanalyser, granskning av avklippet och avstämningen av kundfordringar. Redovisningskonsulten stämde varje månad av samtliga väsentliga konton.

Som en del av sin slutliga uppföljning för räkenskapsåret 2013 följde han upp bruttovinsten för försäljning av begagnade bilar. Denna uppgick till 9,3 procent. Han bedömde den redovisade bruttovinsten som rimlig vid en jämförelse med motsvarande vinster för andra bilhandelsföretag.

För räkenskapsåret 2014 följde han upp samtliga utestående kundfordringar per balansdagen mot betalningar samt säkerheter i form av kvittningsbara skulder. Vid gransknings-

tillfället kvarstod 4,3 procent oreglerat, utöver det som hade reserverats eller var kvittningsbart.

2.2 Handelsvaror

Bolaget redovisade räkenskapsåret 2013 handelsvaror om 43,7 mnkr. Räkenskapsåret 2014 var motsvarande belopp 45,8 mnkr. Det går inte av dokumentationen att utläsa vilken granskning som gjordes respektive år för att verifiera postens riktighet och fullständighet.

A-son har uppgett följande.

Eftersom kostnaderna till största del hänförde sig till inköp av bilar, tog han del av redovisningskonsultens månadsvisa avstämningar. Uppföljning gjordes mot att avstämningarna satt i pärmen och att dessa inte visade på några differenser. Redovisningskonsulten följde upp varje bilaffär genom att matcha inköp mot senare försäljning. Vidare användes den bruttovinstanalys som användes för intäkter för att bekräfta fullständighet och riktighet i lager.

2.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Eftersom posten Handelsvaror var en väsentlig post för bolaget, hade A-son anledning att ägna även den posten särskild uppmärksamhet.

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* ska en revisor identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorn ska därvid utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker (p. 27). Utvärderingen ska normalt grundas på antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. Om revisorn inte anser att grundantagandet om att det finns en risk för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter i intäktsredovisningen är tillämpligt på uppdraget, ska orsakerna till denna slutsats anges i revisionsdokumentationen (p. 47).

Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 13 framgår att revisorn ska skaffa sig förståelse för de interna kontroller som

är relevanta för revisionen. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 8 ska kontroller granskas på ett sådant sätt att revisorn får bevis på att de fungerar. Om man förlitar sig på kontroller avseende en betydande risk, ska alla kontroller testas under den aktuella perioden (p. 15).

Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 ska en revisor vid utformningen och utförandet av substansinriktad analytisk granskning avgöra hur passande en viss substansinriktad granskning är. Även om den analytiska granskningen utgör mindre övertygande bevis kan den ändå utgöra ett användbart underlag, om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder (p. A. 8).

Av ISA 530 *Revisionsmässiga urval* kan utläsas vilket urval som behöver göras för att en revisor ska ha en rimlig grund för sina slutsatser. Enligt p. 7 ska urvalets storlek vara tillräckligt stort för att minska urvalsrisken¹ till en godtagbar nivå. Granskning av kontroller eller substansinriktad analytisk granskning kan medföra att en något mindre urvalsstorlek är tillräcklig. Ju mer revisorn förlitar sig på detaljgranskning, desto större behöver urvalsstorleken vara.

Bolagets anlitate externa redovisningskonsult är en del av bolagets interna kontroll. Om revisorn ska förlita sig på interna kontroller ska kontrollerna granskas på ett sådant sätt att revisorn får bevis på att dessa fungerar. De egna granskningsåtgärder av den interna kontrollen som A-son har beskrivit i sin dokumentation och i sina yttranden har dock inte varit ägnade att verifiera den interna kontrollen och har därmed inte minskat behovet av substansgranskningsåtgärder från hans sida.

Den substansgranskning som framgår av dokumentationen och A-sons yttranden har utgjorts av analytisk granskning som inte ensam har varit ägnad att ge rimlig säkerhet för de granskade posterna. Detaljgranskning var följaktligen nödvändig. Den detaljgranskning som genomfördes avseende nettoomsättningen avsåg endast bolagets redovisade kundfordringar. När det gäller posten Handelsvaror kan det inte utläsas av vare sig dokumentationen eller A-sons yttranden att någon detaljgranskningsåtgärd överhuvudtaget skedde.

¹ I ISA 530 p. 5 definieras urvalsrisk som risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd.

Det kan följaktligen varken av A-sons revisionsdokumentation eller hans yttranden till Revisorsinspektionen utläsas att han granskade bolagets vare sig nettoomsättning eller posten Handelsvaror på ett godtagbart sätt.

Enligt Revisorsinspektionens uppfattning gav de granskningsåtgärder som har beskrivits ovan inte A-son tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3 Varulager

Räkenskapsåret 2013 redovisade bolaget varulager om 3,5 mnkr, varav kontot 1410 *lager av bilar* stod för 94 procent. För räkenskapsåret 2014 redovisades varulagret till 5,7 mnkr, varav kontot 1410 *lager av bilar* stod för 70 procent. I dokumentationen för respektive år finns arbetsprogram där det framgår att analys av bruttovinst hade genomförts utan anmärkning och att lagerintyg hade stämts av mot lagersaldo enligt bokföringen. Detaljgranskningsåtgärder genomfördes enligt dokumentationen genom deltagande vid inventering och genom att ta del av redovisningskonsultens matchning av inköp mot försäljning. Underliggande dokumentation till arbetsprogrammet är bokslutsbilagor, lagerintyg och listor över bilar (med uppgift om varje bils registreringsnummer och pris). För respektive år finns även en inventeringslista med anteckningar om att en del bilar är på reparation, utlånade eller på annan ort.

A-son har uppgett följande.

Han deltog vid inventering och utgick från en förteckning som hade upprättats av ägaren. Sedan årsbokslutet hade färdigställts stämde förteckningen av mot redovisningen. Inga differenser noterades. Han kontrollerade inte vilka som var registrerade som ägare till bilarna, eftersom samtliga bilar i lager följdes upp mot senare försäljningar.

Eftersom han har haft bilhandelsföretag som kunder i många år, vet han att det inte är ovanligt, framförallt när det gäller begagnade bilar, att bilar kan vara på verkstad för reparation. ”Saknas” innebär alltså att bilarna vid tillfället för inventeringen inte befinner sig på den plats där inventeringen av bilar genomförs. Bilar som inte fanns på plats vid

inventeringstillfället följdes senare upp mot försäljningar och omfattades även av den matchningskontroll som redovisningskonsulten utförde.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick.

Av A-sons dokumentation och yttranden till Revisorsinspektionen framgår att hans granskning av varulagrets existens och värde bestod av *dels* deltagande vid inventering, *dels* att han tog del av redovisningskonsultens matchning av inköp mot senare försäljning. Han underlät emellertid att – som han bort göra – kontrollera registrerad ägare för lagerförda bilar samt existens och skick avseende de bilar som enligt uppgift var utlånade eller på reparation och därför inte fanns på plats vid inventeringstillfället.

Bristerna i granskningen av lagret var sådana att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 För sent upprättad årsredovisning räkenskapsåret 2014

Bolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2014 undertecknades den 22 april 2016, dvs. 16 månader efter balansdagen. Revisionsberättelsen, som avgavs samma dag, innehåller en anmärkning om att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämman inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Av revisionsdokumentationen går inte att utläsa orsaken till förseningen eller hur styrelsen uppmärksammades av revisorn på dess skyldigheter samt att underlåtenhet att upprätta årsredovisningen i tid utgör bokföringsbrott.

A-son har uppgett följande.

Information lämnades vid ett flertal möten och via mail till ägaren (tillika styrelsen). Ett förslag till årsredovisning fanns framtagen den 24 juni år 2015. Tillsammans med redovisningskonsulten hade han ett möte med ägaren där han bl.a. efterfrågade mer information om kundfordringar och lager av bilar för att styrka värderingen. Frågorna handlade främst om statusen avseende obetalda kundfakturor samt osålda bilar per 31 december 2014.

Ägaren skulle återkomma med svar och underlag. Trots påstötningar drog det ut på tiden, vilket berodde på att ägaren blev långvarigt sjuk. Eftersom det inte fanns någon ytterligare styrelseledamot eller någon VD i bolaget bedömde han inte att någon annan kommunikation med dessa bolagsorgan var nödvändig.

Han gjorde ingen brottsanmälan avseende bokföringsbrott. Han hade, innan tidpunkten för bokföringsbrott inträdde, tillgång till ett utkast till årsredovisning som saknade underskrift och hänvisar i detta hänseende till det som framgår avseende ej underskriven årsredovisning i en rapport från Ekobrottsmyndigheten².

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska aktieägarna inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår hålla en årsstämma där styrelsen ska lägga fram en årsredovisning och en revisionsberättelse. Detta innebär att årsredovisningen måste vara upprättad inom denna tidsfrist. I förevarande fall är årsredovisningen upprättad den 22 april 2016, dvs. 16 månader efter balansdagen, och avviker från standardutformning.

Av 9 kap. 42 § aktiebolagslagen följer att en revisor som vid sin revision finner att det kan misstänkas att en styrelseledamot inom ramen för det granskade bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i paragrafen angivna brott ska vidta särskilda åtgärder enligt 9 kap. 43 och 44 §§ samma lag. Revisorn ska i sådana fall underrätta styrelsen om sina iakttagelser. Senast fyra veckor därefter ska revisorn i en särskild handling till åklagare redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. I tre undantagsfall behöver revisorn dock inte göra anmälan till åklagare; nämligen om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till Polismyndigheten eller åklagare eller om det misstänkta brottet är obetydligt. När revisorn har lämnat den särskilda handlingen till åklagare, ska revisorn genast pröva om han eller hon ska avgå från sitt uppdrag.

² Rapport 2007:1 *Revisors åtgärder vid misstanke om brott, vissa praktiska tillämpningsfrågor*, reviderad i oktober 2013, s. 14, frågeställning 4.

Ett av de brott som anges i 9 kap. 42 § aktiebolagslagen är bokföringsbrott. Av rättspraxis följer att ansvar för bokföringsbrott kan aktualiseras om årsredovisningen inte upprättas i tid.³

Om förseningen uppgår till ca fem månader finns normalt anledning att misstänka att det föreligger ett bokföringsbrott som inte är obetydligt och revisorn är då skyldig att genast göra anmälan till åklagare.⁴ Revisorn har sällan skäl att dröja med sin anmälan till åklagare till senare än elva månader från räkenskapsårets utgång.

Det kan i och för sig förekomma situationer när revisorn anser att ett dröjsmål med upprättande av årsredovisningen inte utgör bokföringsbrott, t.ex. därför att dröjsmålet inte kan tillskrivas uppsåt eller oaktsamhet. Revisorns agerandeplikt enligt 9 kap. 42–44 §§ inträder emellertid redan när ett brott av visst angivet slag ”kan misstänkas”. När en årsredovisning är mer än fyra eller fem månader försenad finns det normalt anledning att misstänka att bokföringsbrott föreligger, om det inte finns mycket speciella omständigheter som talar i annan riktning. Vid en så kraftig försening som fyra eller fem månader får därför revisorns utrymme för att underlåta att agera enligt de angivna paragraferna i aktiebolagslagen anses vara mycket begränsat.

A-son har uppgett att han hade tillgång till ett ej undertecknat förslag till årsredovisning den 24 juni 2015. Ett aktiebolags årsredovisning kan emellertid inte anses upprättad förrän den undertecknats av bolagets samtliga styrelseledamöter. A-son kan därför inte anses ha haft tillgång till en, i aktiebolagslagens mening, upprättad årsredovisning förrän våren 2016. Revisorsinspektionen finner därför att omständigheterna i förevarande fall var sådana att det fanns grund för misstanke att styrelseledamoten hade gjort sig skyldig till bokföringsbrott.

A-son skulle därför agerat enligt 9 kap. 42–44 §§ aktiebolagslagen. Inspektionen finner inte skäl att ifrågasätta att A-son hade vissa kontakter i syfte att förmå bolagets företrädare att upprätta årsredovisning i tid, men enligt hans egna uppgifter lämnade han inte någon redogörelse om brottsmisstanke till åklagare. Genom att inte iaktta den agerandesplikt

³ Se rättsfallet NJA 2004 s. 618

⁴ Se t.ex. rättsfallen NJA 2004 s. 618 och NJA 2018 s. 77 (I-III) samt Revisorsinspektionens beslut dnr 2019-38 och FARs uttalande i etikfrågor EtikU 10 *Revisorns åtgärder vid sen årsredovisning*.

som en revisor har enligt 9 kap. 44 §§ aktiebolagslagen har A-son åsidosatt god revisions-
sed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hans granskning av bolagets nettoomsättning samt posterna Handelsvaror och Lager har varit otillräcklig. Den otillräckliga granskningen har medfört att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har heller inte iakttagit den agerandeplikt som åligger en revisor vid misstanke om bokföringsbrott.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt. Han 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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.