



## Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

**Beslut:** Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en anmälan från Ekobrottsmyndigheten avseende godkände revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag, nedan benämnt maskinbolaget. Anmälan har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende. Revisorsinspektionen har granskat A-sons revisionsarbete för räkenskapsåren 2013 och 2014. Bolaget redovisade för räkenskapsåret 2013 en nettoomsättning om 33,6 mnkr och en balansomslutning om 21,1 mnkr. För räkenskapsåret 2014 redovisade bolaget en nettoomsättning om 37,8 mnkr och en balansomslutning om 25,9 mnkr. För båda räkenskapsåren redovisade bolaget ett totalt eget kapital om 5,0 mnkr.

Båda årsredovisningarna upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2). I revisionsberättelserna för båda räkenskapsåren anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Han anmärkte också i båda revisionsberättelserna på att bolaget inte i rätt tid hade

betalat skatter och avgifter. Revisionsberättelserna var i övrigt utan modifieringar, upplysningar och anmärkningar.

## 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 verksamhet<sup>1</sup>. 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.

---

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

### 3 Intäktsredovisning

Av maskinbolagets bokföring framgår att intäkterna i verksamheten kom från bl.a. uthyrning och försäljning av olika typer av utrustning, från materialförsäljning och transporter och från externt arbete som personalen hade utfört.

I dokumentationen för båda räkenskapsåren (2013 och 2014) finns en rutinbeskrivning avseende försäljningen i vilken A-son har beskrivit hur vissa aktiviteter och kontroller gick till. Hans bedömning var att bolagets redovisningsprincip för försäljning och kundfordringar var oförändrad jämfört med tidigare och att den i all väsentlighet gav en rättvisande bild av bolagets omsättning.

När det gäller riskbedömningen av maskinbolagets försäljning angav A-son i dokumentationen för båda räkenskapsåren att intäkterna var väsentliga, att den inneboende risken avseende försäljningen var hög och att kontrollrisken var på medelnivå. I dokumentationen för räkenskapsåret 2014 motiverade han detta med att det enligt hans tidigare erfarenhet rådde viss osäkerhet kring hur försäljningen av inventarier skulle redovisas och att bolaget under tidigare år inte hade utfört någon kontroll av att kostnader på ett korrekt sätt matchades mot intäkter i redovisningen. Risken för oegentligheter och fel bedömdes vara låg.

I den övergripande revisionsstrategin för räkenskapsåret 2013 angav A-son, vad avser den interna kontrollen, att redovisningen sköttes av två personer i maskinbolaget. Han noterade att dessa hade tillräcklig kompetens för att upprätta en korrekt redovisning och att ledningen inte hade något större inflytande över redovisningen. Den löpande bokföringen upprättades utan större brister men transaktioner utöver det vanliga hanterades ibland felaktigt. Enligt hans uppfattning stärktes kontrollen genom att en medarbetare vid det revisionsföretag där han var verksam biträdde med upprättandet av bokslut och årsredovisning. Företagsledningen följde löpande verksamhetens utveckling via rapporter från redovisningen men kommunikationen var inte alltid heltäckande. A-sons bedömning var, för båda räkenskapsåren, att granskningen av vissa rutiner, t.ex. lönehantering och redovisning av skatter och avgifter, hade visat att dessa rutiner fungerade tillfredsställande. Hans sammanfattande bedömning var att den interna kontrollen var god. Utöver hans anteckningar i dokumentationen om den övergripande revisionsstrategin avseende räkenskapsåret 2013 går det dock inte av dokumentationen för något av räkenskapsåren att utläsa vilka granskningsåtgärder han utförde för att komma till den slutsatsen. Det går

inte heller att utläsa om slutsatsen även omfattade rutinerna för intäktsredovisningen, eller vilken påverkan hans slutsats om den interna kontrollen hade på inriktningen på och omfattningen av hans substansgranskning av intäktsredovisningen.

A-son har gett in ett arbetspapper från revisionen av räkenskapsåret 2011. Arbetspapperet innehåller bl.a. anteckningar om att rutinerna för periodisering av intäkter det året var oförändrade.

När det gäller substansgranskningen av fullständigheten i intäkterna för räkenskapsåret 2013 antecknade A-son i sin dokumentation att omsättningen hade ökat med 4,9 mnkr jämfört med föregående år och att detta berodde på en ökad efterfrågan inom byggbranschen. Av dokumentationen för båda räkenskapsåren framgår *att* han bedömde underlagen för redovisade upplupna intäkter för uthyrning som korrekta, *att* han granskade periodiseringen av intäkter i anslutning till balansdagen, *att* han granskade ett stickprov av under räkenskapsåret gjorda försäljningar av inventarier av större värde och *att* han bedömde redovisad bruttovinst som rimlig. Hans slutsats för båda räkenskapsåren var att intäkterna föreföll vara korrekt redovisade. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utförde någon ytterligare granskning av fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen för bolagets olika intäktsslag.

A-son har uppgett följande.

Slutsatsen om att den interna kontrollen var effektiv baserades på tester av rutiner som hade utförts under en följd av år men framför allt på iakttagelser från hans substansgranskning under tidigare år. Denna granskning visade tydligt vad som fungerade bra och vilka brister som fanns. Under 2000-talet lade bolaget mycket tid på att bygga upp effektiva rutiner och vid revisionen kontrollerade han att rutinerna fungerade och att eventuella fel åtgärdades. Granskningen visade att hanteringen av löpande fakturering och kundreskontra fungerade mycket väl, medan det för ovanligare transaktioner som inventarieförsäljning och periodiseringar av upplupna intäkter fanns brister. Varje år följde han upp om rutinerna hade förändrats och om det hade varit någon personalförändring. Han vill också peka på att det i samband med det biträde som den revisionsbyrå vid vilken han är verksam lämnade vid upprättandet av årsbokslut och årsredovisning skedde en genomgång av bl.a. alla kundfordringar. Denna kontroll innefattade en granskning av alla kreditfakturor och utestående kundfordringar och en bedömning av eventuellt nedskrivningsbehov på dessa fordringar. Effektiviteten i revisionsbyråns kontroll, som i denna del blev

en del av bolagets interna kontroll, testades genom den kvalitetskontroll av byråns redovisningskonsult som det nätverk i vilket revisionsbyrå är medlem i genomför. Risken för fel var framför allt knuten till ovanliga transaktioner; maskinbolagets redovisningspersonal hade inte tillräcklig erfarenhet och kunskap om hur dessa skulle hanteras i bokföringen. De ovanliga transaktionerna fångades dock upp av revisionsbyråns personal i samband med biträdet med upprättandet av årsredovisningen. Rutinerna hade inte ändrats och det hade inte skett några personalförändringar hos maskinbolaget. Att den inneboende risken för fel i intäktsredovisningen bedömdes som hög berodde snarare på att det är detta som presumeras i ISA än på risken i det enskilda fallet. Det fanns två starka ägare i bolaget. Den ene var verkställande direktör och den andre följde verksamheten noga. Det innebar att det även fanns en intern kontroll genom den verkställande direktören. Eftersom denna kontroll var informell gick den inte att granska fullt ut men det gick heller inte att bortse från kontrollens existens och effektivitet. Ägarna hade insyn i alla väsentliga processer i bolaget, vilket enligt hans bedömning starkt begränsade risken för väsentliga fel och oegentligheter. Hans bedömning och erfarenhet av företagsledningen var att den hade kontroll över väsentliga processer. Det var detta som ledde fram till hans slutsats att den interna kontrollen var god. Detta gällde även intäktsredovisningen. Mot denna bakgrund valde han att vid granskningen fokusera på risken för periodiseringsfel.

Den granskning som han utförde av intäkter från dels maskinförsäljning, dels uthyrning i samband med granskningen av upplupna intäkter gav även det underlag för att bedöma fullständigheten i intäktsredovisningen. Vidare användes bolagets försäljning till att granska motsvarande inköpskostnader hos några av maskinbolagets kunder som också var revisionsklienter vid den revisionsbyrå där han är verksam. Att det inte kom fram några avvikelser vid den granskningen var indirekt ett bevis för att intäktsredovisningen fungerade i maskinbolaget.

Han vill också peka på den avstämning som gjordes av redovisningen av mervärdesskatt för varje uppbördsperiod och helår. Avstämningen av redovisad omsättning i skattekänt mot den bokförda omsättningen säkerställde att redovisningen inte hade förändrats under åren. Den innebar också en rimlighetskontroll av intäkterna baserat på redovisningen av mervärdesskatt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt. Maskinbolaget hade flera olika slags intäkter och det var enligt Revisorsinspektionens bedömning viktigt att A-son granskade fullständigheten i redovisningen av de olika typerna av intäkter för att kunna dra en slutsats om den samlade intäktsredovisningen.

A-son har uppgett att han bedömde bolagets interna kontroll av intäktsredovisningen som effektiv, baserat på tester av rutiner under en följd av år och hans substansgranskning under tidigare år. Han har även anfört att den revisionsbyrå som han är verksam vid biträdde vid upprättandet av årsbokslutet och årsredovisningen och att detta arbete utgjorde en del av den interna kontrollen. Det går dock inte av dokumentationen att utläsa vilka närmare granskningsåtgärder som han vidtog för att testa de interna kontrollerna, vare sig bolagets egna kontroller eller de kontroller som utfördes av medarbetare på revisionsbyrån. Den omständigheten att en redovisningskonsult vid samma revisionsbyrå som han var verksam vid biträdde vid upprättandet av årsbokslutet befriade honom inte från skyldigheten att testa de interna kontroller som denne utförde i den mån han hade för avsikt att förlita sig på dessa kontroller. Att redovisningskonsulten var föremål för kvalitetskontroll av det nätverk i vilken revisionsbyrån är medlem ändrar inte den bedömningen. A-son har själv uppgett att de informella kontroller som bolagets ägare utförde inte gick att granska fullt ut. Det som han har uppgett till Revisorsinspektionen gör det därför inte sannolikt att han hade tillräckliga revisionsbevis för att dra slutsatsen att den interna kontrollen var god (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han var därmed hänvisad till substansgranskning.

A-sons dokumentation visar inte att han utförde en tillräcklig substansgranskning av bolagets intäktsredovisning för något av räkenskapsåren. Den granskning som framgår av dokumentationen begränsar sig till noteringar om förändringar i nettoomsättningen, att bruttovinsten bedömdes som rimlig, granskning av periodisering av intäkter i samband med balansdagen och några stickprov på försäljningar av inventarier av större värde. Den granskning som han har redogjort för i sina yttranden utgörs bl.a. av en jämförelse mellan bokföringen och det som bolaget har deklarerat till Skatteverket. En sådan jämförelse ger dock inte revisionsbevis för intäktsredovisningens fullständighet. Det som han har anfört i övrigt avseende sin granskning av inköpskostnader hos vissa av maskinbolagets kunder

är allmänt hållet och medger inte någon bedömning av vare sig granskningens omfattning eller de ställningstaganden som den kan ha föranlett. Revisorsinspektionen anser att han inte förmått göra den påstådda granskningen sannolik och drar därför slutsatsen att han inte utfört någon sådan granskning (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Sammanfattningsvis drar Revisorsinspektionen slutsatsen att A-sons revisioner av maskinbolaget inte innefattade åtgärder som var tillräckliga för att verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning för något av räkenskapsåren. I och med att intäktsredovisningen var väsentlig medförde detta att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar för något av räkenskapsåren. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 4 Inköp av materiella anläggningstillgångar

För räkenskapsåret 2013 redovisade maskinbolaget materiella anläggningstillgångar, omfattande delposterna Maskiner och andra tekniska anläggningar samt Inventarier, verktyg och installationer, med 8,9 mnkr i balansräkningen. Beloppet motsvarade 42 procent av balansomslutningen.

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son bedömde materiella anläggningstillgångar som en balanspost med hög inneboende risk och en kontrollrisk på medelnivå.

I en beskrivning av leverantörs- och inköpsrutinen har A-son antecknat att erhållna leverantörsfakturor på maskinbolagets olika kontor ankomstregistrerades och skannades in i ett system, benämnt Levdok. I det systemet fanns fakturorna sedan tillgängliga för godkännande av berörda inom maskinbolaget. När en faktura hade godkänts bokfördes den av en anställd på maskinbolaget.

En av de granskningsåtgärder som A-son utifrån sin riskbedömning av balansposten planerade att utföra var att kontrollera att maskinbolaget var ägare till de tillgångar som redovisades i bokföringen. Granskningen skulle ske genom att han kontrollerade anskaffningar mot fakturor, avtal, köpekontrakt, fordonsregister eller liknande. En medarbetare till honom utförde granskningsåtgärden i samband med bokslutsgranskningen den 2 juli 2014. Förutom att kontrollera bl.a. fordon mot fordonsregister kontrollerade medarbetaren även anskaffningar av andra tillgångar stickprovsvis mot faktura. Medarbetaren

har i arbetsprogrammet för balansposten anmärkt på att underlag till en anskaffning om 335 tkr saknades.

I dokumentationen finns en specifikation över räkenskapsårets anskaffningar av tillgångar. På specifikationen har A-sons medarbetare antecknat att alla fakturor som avsåg anskaffningarna fanns i maskinbolagets bokslutspärm och att hon stickprovsvis hade kontrollerat anskaffningarna mot faktura. Av specifikationen framgår att den anskaffning där faktura saknades avsåg räkenskapsårets största anskaffning för detta tillgångsslag, en maskin med ett bokfört anskaffningsvärde om 335 tkr.

A-sons medarbetare har i ett e-postmeddelande den 3 juli 2014 till bolagets ekonomiansvariga efterfrågat underlag på nämnda inköp. Något sådant underlag överlämnades dock aldrig från bolaget. På en lista över utestående frågor i revisionen finns det antecknat att underlaget till inköpet saknades. Bredvid denna anteckning har någon skrivit att detta var under gränsen för ett väsentligt fel och ”u.å” [utan åtgärd].

A-son hade enligt dokumentationen fastställt sin arbetsväsentlighet till 1 mnkr. När det gäller urval vid revisionen skulle alla transaktioner överstigande 510 tkr omfattas vid stickprovsurval, medan transaktioner överstigande 102 tkr skulle omfattas vid vissa urval och vid periodiseringskontroller. Det inköp som han, trots förfrågningar hos bolaget, inte fick något underlag till översteg inte beloppet för arbetsväsentligheten, men motsvarade enskilt cirka en tredjedel av detta väsentlighetstal. I revisionsdokumentationen finns en sammanställning med uppgifter om bl.a. de konstaterade resultatfel som hade identifierats under revisionen. Dessa summerade till 719 tkr. A-son har antecknat att detta belopp understeg hans väsentlighetstal. Bland uppgifterna i sammanställningen har inköpet inte tagits upp. Av hans dokumentation framgår inte om han gjorde några överväganden rörande risken för att avsaknaden av underlag skulle kunna innebära en risk för en felaktighet i bokföringen, om det på grund av iakttagelsen i granskningen fanns skäl att ompröva hans inriktning och omfattning av granskningen eller om han eller någon annan i revisionsteamet hade frågat om fakturan kunde finnas inskannad i det system där leverantörsfakturor hanterades. Det framgår inte heller om han gjorde några reflektioner över inköpsbeloppet i relation till sina väsentlighetstal.

A-son har uppgett följande.



Han hade varit revisor i maskinbolaget under en följd av år. Det var inte första gången en faktura inte fanns tillgänglig vid revisionen. Normalt hittades de dock när han eller någon i revisionsteamet efterfrågade dem och många gånger handlade det om att de hade sorterats in fel eller låg kvar på någons skrivbord, t.ex. för att det var fråga om en reklamation. Ibland hände det att revisionsteamet själva hittade fakturan i någon annan pärm, t.ex. insatt i det nya årets pärm. Han såg därför inte avsaknaden av en enskild faktura som ett tecken på att något var fel, men självklart bedömde han hur detta påverkade revisionen. Baserat på sin tidigare erfarenhet bedömde han att det fanns en risk för att tillgångar som hade leasats redovisades som anläggningstillgångar, vilket i så fall skulle kunna förklara varför det saknades en faktura över anskaffningen. Det var detta som han såg som en risk. Hans och revisionsteamets granskning av betalningar och leasingavtal gjorde dock att denna risk kunde minimeras.

Inköpsbeloppet var klart under det totala väsentlighetstalet och även om fakturan skulle ha varit helt fel så skulle felet inte ha varit så stort att det enskilt skulle ha påverkat hans ställningstagande till årsredovisningen som helhet eller posten Materiella anläggningstillgångar i årsredovisningen. Om summan av upptäckta fel i revisionen totalt sett hade överstigit den valda arbetsväsentligheten skulle det ha kunnat leda till utökade granskningsåtgärder. Så var dock inte fallet. Det han däremot övervägde var om det var något onormalt över fakturabeloppet. Han kunde konstatera att inköpspriset för den aktuella maskintypen låg på samma nivå som fakturabeloppet.

Bedömningen som han gjorde utifrån de revisionsbevis han hade var följande. De uppgifter om inköpet som fanns i maskinbolagets anläggningsregister kunde inte vara kända för den person som upprätthöll registret utan att denne hade tillgång till någon form av underlag. Uppgifterna var detaljerade och sådana som framgår av en faktura. Bokföringen respektive anläggningsregistret hanterades av olika personer och dessa personer lämnade under bokslutsarbetet samstämmiga uppgifter om vad fakturan avsåg. Under året hade det sålts en maskin från samma tillverkare med samma prestanda som den maskin som hade köpts in och dessa transaktioner sammanföll i tiden. Den sålda maskinen skulle inte kunna ersättas med en maskin med annan prestanda. Priset enligt bokföringen stämde överens med inköpspriset för maskiner med denna prestanda. Slutligen var fakturan betald och det framgick av en betalningsjournal som han hade tillgång till att betalning hade skett till leverantören, vilket också bekräftade att maskinen inte hade leasats.

Han minns inte om han frågade om fakturan kunde finnas inskannad i det system där leverantörsfakturer hanterades. Frågan ställdes sannolikt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 ska en revisor utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna i syfte att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Enligt p. 10 samma ISA ska revisorn när han eller hon bl.a. utformar detaljgranskning fastställa metoder för att välja poster som ska granskas som är effektiva när det gäller att uppfylla granskningsåtgärdens syfte. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 7 b följer att revisorn ska inhämta mer övertygande revisionsbevis ju högre han eller hon bedömer risken för väsentliga felaktigheter.

Enligt ISA 530 *Revisionsmässiga urval* p. 12 ska revisorn undersöka karaktären på och orsaken till identifierade avvikelser eller felaktigheter och utvärdera deras möjliga inverkan på bl.a. granskningsåtgärdens syfte.

ISA 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* p. 5 ställer som krav att revisorn ska sammanställa felaktigheter som identifieras under revisionen, förutom sådana som är uppenbart betydelselösa. Enligt p. A 2 samma ISA är dock inte begreppet uppenbart betydelselösa ett annat uttryck för inte väsentliga. Felaktigheter som är uppenbart betydelselösa är av en helt annan storleksordning, dvs mindre, eller av en helt annan karaktär än dem som fastställs vara väsentliga, och det rör sig om felaktigheter som uppenbart inte är av någon vikt, vare sig enskilt eller sammantaget och vare sig de bedöms efter storlek, karaktär eller omständigheter. Om det råder någon som helst tveksamhet om huruvida en eller flera poster är uppenbart betydelselösa, ska felaktigheten inte anses som uppenbart betydelslös. Enligt p. 6 b samma ISA ska revisorn fastställa om den övergripande revisionsstrategin och granskningsplanen måste ändras om summan av felaktigheter som har ackumulerats under revisionen närmar sig den väsentlighet som har fastställts.

A-son bedömde att posten Materiella anläggningstillgångar hade en hög inneboende risk och en kontrollrisk på medelnivå. Utifrån bl.a. denna riskbedömning utformade han sina granskningsåtgärder och gjorde sina urval av delposter att granska. För att uppnå sina granskningsmål för posten valde han bl.a. att kontrollera under räkenskapsåret gjorda inköp mot faktura. En faktura som ingick i urvalet saknades och avsåg ett inköp som var räkenskapsårets största när det gäller materiella anläggningstillgångar. Av dokumenta-

tionen framgår inte hur A-son utvärderade detta granskningsresultat mer än att fakturan efterfrågades hos maskinbolaget flera gånger. Av dokumentationen framgår inte heller om han planerade att vidta några ytterligare åtgärder med anledning av iakttagelsen. Avsaknaden av underlag för inköpet har inte heller dokumenterats som ett tecken på ett möjligt fel som skulle kunna utvärderas tillsammans med eventuella andra felaktigheter för att kunna avgöra om summan av felaktigheter skulle kunna närma sig hans väsentlighetstal. Av dokumentationen framstår det i stället som om ett möjligt fel relaterat till avsaknaden av fakturan utvärderades isolerat, utan hänsyn till andra fel som hade påträffats i granskningen. Den sammanställning av konstaterade och bedömda fel som finns i dokumentationen, som summerade till 719 tkr, innehåller inga uppgifter om den aktuella transaktionen. A-son har inte heller genom sina yttranden gett uttryck för att han planerade några ytterligare åtgärder eller att han behandlade iakttagelsen som ett möjligt fel. Han har i stället redogjort för tänkbara orsaker till att fakturan saknades och skälen till varför han godtog inköpet utan tillgång till något underlag.

Revisorsinspektionen bedömer att beloppet var av en sådan storlek att det inte kunde betraktas som uppenbart betydelselöst. Det belopp som inköpet avsåg understeg förvisso beloppet för hans arbetsväsentlighet men borde ha beaktats i en sammanställning för utvärdering tillsammans med eventuella andra fel. Eftersom sammanställningen av fel redan uppgick till 719 tkr borde A-son vidtagit ytterligare åtgärder för att utesluta ett möjligt fel. Fakturan utgjorde ett viktigt underlag, dels som verifikation till bokföringen, dels som underlag av olika skattemässiga skäl. A-son gjorde i och för sig flera försök att få underlag till inköpet för att kunna slutföra sin granskning men han fick ändå inte tillgång till någon faktura. Av dokumentationen framgår inte om han frågade om fakturan kunde finnas inskannad i det system där leverantörsfakturer hanterades. I yttrande har han uppgett att frågan sannolikt ställdes. Han har emellertid inte kunnat lämna några närmare uppgifter om detta.

Revisorsinspektionens bedömning är att A-son borde ha vidtagit ytterligare åtgärder för att fastställa om bokföringsposten som avsåg inköpet var riktig. Han har varken genom sin dokumentation eller sina yttranden gjort sannolikt att han utförde tillräckliga åtgärder för att erhålla underlag till inköpet (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Att det tidigare hade hänt att fakturer inte fanns tillgängliga vid revisionen är enligt Revisorsinspektionen inte ett godtagbart skäl att inte gå vidare med ytterligare åtgärder. Genom att inte vidta tillräckliga åtgärder har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 5 Fordringar hos koncernföretag

Av årsredovisningen för räkenskapsåret 2013 framgår det att det i posten Fordringar hos koncernföretag, som redovisades som kortfristiga fordringar i balansräkningen, ingick en fordran om 1,1 mnkr på ett koncernföretag. Föregående år hade fordran uppgått till 16 tkr. Enligt arbetsprogrammet för posten bedömde A-son att både den inneboende risken och kontrollrisken i posten var på medelnivå.

Av dokumentationen framgår att en medarbetare till A-son jämförde det bokförda beloppet på fordran mot bokföringen i koncernföretaget. Medarbetaren gjorde en anteckning om att fordran skulle kunna bedömas som osäker, eftersom koncernföretaget före ett erhållet aktieägartillskott hade förbrukat det egna kapitalet och hade dålig likviditet. Medarbetaren antecknade också att ägarna till koncernföretaget hade gjort aktieägartillskott och att de såg potential i verksamheten. Av dokumentationen framgår inte vad syftet med utlåningen till koncernföretaget var, vilka villkor som utlåningen var förknippad med eller vilka överväganden eller eventuella granskningsåtgärder som A-son i övrigt vidtog avseende frågan om värderingen av fordran.

A-son var vald revisor även i det koncernföretag som fordran avsåg. Han avgav revisionsberättelse för räkenskapsåret 2013 för det företaget samma dag som han avgav revisionsberättelse för maskinbolaget. I revisionsberättelsen för koncernföretaget anmärkte han bl.a. på att bolaget under räkenskapsåret inte i rätt tid och med rätt belopp vare sig redovisat eller betalat mervärdesskatt. Av koncernföretagets årsredovisning för samma räkenskapsår framgår att företaget redovisade en förlust för året med 935 tkr, att dess likvida medel per balansdagen uppgick till 2 tkr och att dess kortfristiga skulder uppgick till 577 tkr. Den skuld som koncernföretaget hade till maskinbolaget redovisades som en långfristig skuld. Det egna kapitalet i koncernföretaget hade återställts genom aktieägartillskott om 1,6 mnkr och uppgick på balansdagen till totalt 131 tkr. Enligt koncernföretagets årsredovisning hade 1 mnkr av aktieägartillskottet tillskjutits genom att en fordran på ägarna hade bokförts.

Under räkenskapsåret 2014 ökade utlåningen till koncernföretaget och fordran uppgick per balansdagen den 31 december 2014 till 2,2 mnkr. Enligt A-sons arbetsprogram gjorde han samma bedömning som föregående år vad gäller nivå på inneboende risk och kontrollrisk. Hans medarbetare gjorde samma anteckning gällande möjlig osäkerhet i värderingen av fordran och om koncernföretagets kapital- och likviditetssituation som

föregående räkenskapsår. Detsamma gäller anteckningen om att ägarna till koncernföretaget hade tillskjutit aktieägartillskott och såg potential i företagets verksamhet. I dokumentationen finns även en balansrapport från koncernföretaget där det framgår att det hade samma saldo bokfört som skuld som maskinbolaget hade bokfört som fordran. Det går inte heller i dokumentationen för detta räkenskapsår att utläsa vad syftet med utlåningen var, vilka villkor som var förknippade med utlåningen eller vilka överväganden och eventuella granskningsåtgärder som A-son i övrigt vidtog avseende frågan om värderingen av fordran. Det som framgår av dokumentationen är att vissa utbetalningar avsåg utlägg för koncernföretagets räkning och att en del utbetalningar var märkta ”Skatteverket” i huvudboken.

A-son var vald revisor i koncernföretaget även under räkenskapsåret 2014. Han avgav revisionsberättelse för företaget den 29 juni 2015, en månad innan han avgav revisionsberättelse för maskinbolaget. I revisionsberättelsen för koncernföretaget anmärkte han bl.a. på att det inte i rätt tid hade betalat mervärdesskatt, sociala avgifter och källskatt. Av koncernföretagets årsredovisning framgår att det redovisade en förlust för året med 1 mnkr, att dess likvida medel per balansdagen uppgick till 2 tkr och att dess kortfristiga skulder uppgick till 209 tkr. Den skuld som koncernföretaget hade till maskinbolaget redovisades som en långfristig skuld. Det egna kapitalet i koncernföretaget hade återställts genom aktieägartillskott om 1 mnkr och uppgick på balansdagen till totalt 82 tkr. Enligt årsredovisningen hade aktieägartillskottet även denna gång gjorts genom att det hade bokförts en fordran på ägarna. Aktieägartillskotten till koncernföretaget uppgick totalt till 3,9 mnkr och de fordringar som koncernföretaget hade på andra koncernföretag redovisades med 2 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Koncernföretaget startade sin egentliga verksamhet under år 2013. Affärsidén var att bedriva uthyrning av containrar till privatpersoner och företag för förvaring av exempelvis möbler och maskiner m.m. Avsikten var att bygga upp en uthyrningsverksamhet som kompletterade den verksamhet som bedrevs i maskinbolaget. De existerande systemen skulle kunna användas i koncernföretagets verksamhet, men koncernens beroende av byggsektorn skulle kunna minskas genom en bredare och annorlunda kundkategori. Det skulle därigenom kunna finnas synergieffekter mellan maskinbolaget och koncernföretaget. Koncernföretagets ägare såg satsningen som långsiktig och såg en möjlighet att

expandera till fler orter. Inledningsvis genomfördes stora planerade investeringar i marknadsföring och försäljning för att utveckla koncernföretagets koncept och sälja in det hos potentiella kunder. Budgetarna för de första räkenskapsåren visade därför totalt på underskott och ägarna var beredda att göra de kapitaltillskott som krävdes för att koncernföretagets verksamhet skulle expandera.

Hans medarbetare talade inte med ägarna i frågan om värdering av fordran utan flaggade upp problemet utifrån en genomgång av resultat- och balansräkningarna för koncernföretaget så att han själv skulle kunna ta tag i och ta ställning till värderingsfrågan.

Avsikten var redan från början att överskotten i maskinbolaget skulle finansiera koncernföretagets verksamhet under etableringsfasen, eftersom ägarna såg flera synergieffekter mellan bolagens verksamheter. Planen var att koncernföretaget skulle bli lönsamt och få ett positivt kassaflöde så att återbetalning skulle kunna ske. Hade tillskotten skett via koncernbidrag, vilket var en möjlighet, hade resultatet sett annorlunda ut. Det rådde aldrig någon tvekan om att ägarna vid behov var beredda att skjuta till ytterligare kapital när så krävdes, vilket också skedde. Han visste att ägarkretsen var finansiellt stark och hade ingen anledning att misstro deras avsikt. Det fanns inga skriftliga utfästelser om kapitaltillskott, men några sådana utfästelser behövdes inte med hänsyn till bolagets finansiella situation. Koncernföretagets verksamhet är i dag lönsam. Det avgörande för honom var om verksamheten i koncernföretaget utvecklades enligt plan, vilka investeringar som gjordes, hur dessa finansierades och att ägarna var beredda att skjuta till de resurser som krävdes. Hans bedömning påverkades självklart också av att det inte fanns några externa lån, utan att all finansiering hade skett via andra bolag i samma koncern, förutom en checkräkningskredit på 300 tkr som inte var fullt utnyttjad under något av åren.

När det gäller koncernföretagets utveckling under räkenskapsåret 2013 såg ägarna positivt på denna och de menade att den uppgjorda planen följdes. De såg en möjlighet att öka omsättningen på relativt kort sikt med ytterligare 50 procent och på den nivån skulle koncernföretagets verksamhet vara lönsam. Ägarnas ambition var dock att fortsätta expandera verksamheten, vilket skulle kräva ytterligare investeringar. Vid revisionen kunde han genom periodrapporter från koncernföretaget konstatera att omsättningen ökade hela tiden och rapporter efter räkenskapsårets utgång visade att målet med omsättningsökningen låg inom räckhåll. Faktum var att rörelseresultatet under första delen av räkenskapsåret 2014 var positivt om man räknade bort kostnader för ytterligare

investeringar och nyetableringar. Han gjorde därför bedömningen att det var möjligt för koncernföretaget att inom något år nå en omsättning som skulle göra verksamheten lönsam och ge ett positivt kassaflöde.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2014 hade koncernföretagets omsättning ökat med cirka 25 procent och rörelseresultatet hade förbättrats med cirka 350 tkr. Då belastades resultatet ändå med kostnader för att bygga upp och expandera verksamheten. Räknade man bort investeringarna visade verksamheten under första delen av räkenskapsåret 2015 på ett positivt kassaflöde. Verksamheten gick fortfarande med förlust, men det gick bra att skaffa nya kunder och verksamheten expanderade enligt eller över plan. Ägarna gjorde därför fortsatt stora investeringar i marknadsföring och försäljning för att fortsätta expansionen, vilket naturligtvis påverkade resultatet negativt. Moderbolaget, vilket han också var revisor i, hade ett fritt eget kapital på 10,3 mnkr per den 31 december 2014 och hade inga externa skulder. Värderingsfrågor mellan koncernföretag uppmärksammas vid revisionen av koncernen och underlag för bedömningar sker ofta inom ramen för koncernrevisionen och därmed i moderbolaget, eller när det gäller frågor om framtida utveckling, i det relevanta bolaget. När han utförde revisionerna för de i koncernen ingående bolagen var hans fokus att dokumentera bedömningarna i ett koncernperspektiv.

Det bör också framhållas att det hela tiden fanns en möjlighet att växla ned expansions-takten och till och med frysa verksamheten i koncernföretaget. Affärsidén byggde på att ingå långsiktiga uthyrningsavtal med kunderna och när väl ett sådant avtal var ingånget skulle det komma att generera intäkter samtidigt som driftskostnaderna skulle vara låga.

En betydande del av maskinbolagets fordran på koncernföretaget avsåg de containrar som maskinbolaget hade levererat. Dessa kunde tas tillbaka och det fanns efter avskrivning även ett övervärde i dessa. Av fordran per balansdagen räkenskapsåret 2013 avsåg 733 tkr leverans av containrar och motsvarande siffra för räkenskapsåret 2014 var 997 tkr. Netto-exponeringen för maskinbolaget var därmed betydligt mindre och ytterst var det möjligt för maskinbolaget att överta verksamheten i koncernföretaget.

Det fanns inte några skriftliga handlingar som reglerade villkoren för utlåningen. Revisionsteamet tog del av villkoren genom att intervjua företagsledningen i båda bolagen som också representerade ägarna.

För koncernföretaget var skulden långfristig. Vid bokslutsarbetet i maskinbolaget gjordes bedömningen att fordran skulle komma att regleras antingen av koncernföretaget eller av moderbolaget och då kunde tidsperspektivet komma att bli ett annat. När man ser utfallet i efterhand kan det se ut som om även maskinbolagets fordran borde ha klassificerats som långfristig, men det bygger på utfallet snarare än den bedömning som gjordes när årsredovisningen i maskinbolaget upprättades.

Krav på nedskrivning fanns i detta fall endast om det kunde antas att värdenedgången var bestående och enligt god redovisningssed är det en bedömningsfråga. Enligt hans bedömning förelåg det inte någon bestående värdenedgång. Det grundade han på de övervärden som fanns i de sålda containrarna och nuvärdet av de prognosticerade framtida överskotten och därmed positiva betalningsflödena i koncernföretaget som hade sin grund i uppföljning av ingångna avtal. Den kortsiktiga betalningsförmågan var inte relevant vid bedömningen om det fanns en varaktig värdenedgång som hade motiverat en nedskrivning av fordran.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Koncernföretaget hade redovisat förluster som hade förbrukat det egna kapitalet båda räkenskapsåren. Vid utgången av de aktuella räkenskapsåren saknade koncernföretaget dessutom medel att reglera maskinbolagets fordran, trots aktieägartillskott från ägarna. Det fanns därför starka skäl för A-son att ifrågasätta huruvida det bokförda värdet på fordran var riktigt.

I A-sons dokumentation för båda räkenskapsåren finns endast en anteckning om värderingen av fordran. Anteckningen, som har gjorts av en av hans medarbetare, ger uttryck för osäkerhet kring värderingen av fordringen, grundat på vad som framkommit om företagets likviditet och ekonomiska ställning. I övrigt saknas anteckningar och handlingar som indikerar att A-son granskade denna fråga. Dokumentationen visar inte heller att han granskade villkoren för utlåningen till koncernföretaget.

De uppgifter om koncernföretagets ägares bedömningar om bolagets framtida möjligheter och deras vilja att skjuta till framtida kapitaltillskott, som A-son enligt sina yttranden till Revisorsinspektionen fick ta del av, framstår som alltför osäkra för att i sig ge honom grund för att godta värderingen av maskinbolagets fordran. Det han i övrigt har anfört om att bolaget skulle kunna minska expansionstakten och att maskinbolaget skulle kunna



ta tillbaka containrar som de hade levererat till koncernbolaget gav honom inte heller grund för att godta värderingen av fordran för något av räkenskapsåren.

Slutligen har A-son anfört att det inte fanns några skriftliga handlingar som reglerade villkoren för utlåningen, samtidigt som han också har uppgett att koncernföretagets moderbolag skulle kunna komma att reglera koncernföretagets skuld till maskinbolaget. Varken av hans dokumentation eller av hans uppgift om att revisionsteamet muntligen intervjuade företagsledningarna framgår att han hade grund för en sådan slutsats.

Revisorsinspektionen drar mot bakgrund av detta slutsatsen att A-son, vid båda revisionerna, inte utförde granskningsåtgärder som gav honom grund för att godta värdet på fordran på koncernföretaget. Att koncernföretagets verksamhet numera är lönsam saknar betydelse för bedömningen av hans granskningsåtgärder under de aktuella räkenskapsåren.

Med hänsyn till fordrans storlek i förhållande till maskinbolagets egna kapital saknade A-son grund för att tillstyrka ett fastställande av maskinbolagets resultat- och balansräkningar för något av räkenskapsåren. Genom att likväl göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 6 Skriftliga uttalanden från företagsledningen

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2013 finns ett skriftligt uttalande från företagsledningen som är daterat den 27 juni 2014. A-son avgav sin revisionsberättelse 28 juli samma år, dvs. en månad senare. I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2014 finns ett uttalande från företagsledningen som är daterat den 2 juni 2015. A-sons revisionsberättelse är daterad den 29 juli 2015, dvs. nästan två månader senare.

A-son har uppgett följande.

Han erhöll företagsledningens uttalande när årsredovisningarna var klara i samband med att bokslutsrevisionen påbörjades. Dateringen på uttalandena återspeglar därför tidpunkten för hur långt fram i tiden händelser beaktats när årsredovisningarna upprättades. Av praktiska skäl avvaktade styrelsen med att datera årsredovisningarna för det fall att det skulle framkomma något i revisionen som skulle leda till ändring i respektive årsredovisning. Årsredovisningarna ändrades inte och därmed hade inget i sak förändrats mellan

datumerna för företagsledningens avgivande av uttalandena och dateringen av årsredovisningarna.

Detta var ett s.k. kombiuppdrag, så den revisionsbyrå vid vilken han är verksam ”ägde” hela kedjan från årsbokslut till revisionsberättelse. Inget kunde därför förändras i årsredovisningarna utan hans kännedom.

Revisorsinspektionens gör följande bedömning.

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

Företagsledningarnas respektive uttalande hade åsatts ett datum som i tiden ligger mellan en månad och nästan två månader före dateringen av A-sons revisionsberättelser. Det finns inget i utredningen som tyder på att uttalandena inte hade kunnat inhämtas vid ett senare datum. A-son har anfört att inget kunde ändras i årsredovisningen utan hans kännedom eftersom detta var ett s.k. kombiuppdrag. Revisorsinspektionen konstaterar att syftet med att inhämta det skriftliga uttalandet från företagsledningen så nära datumet för revisionsberättelsen som det är praktiskt möjligt är att revisorn är intresserad av händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva justering av eller upplysningar i årsredovisningen.<sup>2</sup> Sådana händelser i bolaget behöver nödvändigtvis inte fångas upp av revisionsbyrån bara för att det är ett kombiuppdrag.

---

<sup>2</sup> Se ISA 580 p. A 15.

Genom att underlåta att hämta in uttalanden från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de båda aktuella räkenskapsåren i tillräcklig utsträckning granskat fullständigheten i intäktsredovisningen. Han har inte heller gjort en tillräcklig granskning av fordringar i koncernföretag. Vidare har han för räkenskapsåret 2013 inte i tillräcklig utsträckning granskat ett inköp av materiella anläggningstillgångar. Slutligen har han för båda räkenskapsåren underlåtit att hämta in uttalanden från företagsledningen i nära anslutning till avgivandet av hans revisionsberättelser.

A-son har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, 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, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Mathias Byström och avdelningsdirektören Claudia David Toronjo, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Claudia David Toronjo

Hur man överklagar, se bilaga.