



## Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att godkände revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll och har därför öppnat detta ärende.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av ett aktiebolag för räkenskapsåret 2019. Bolagets nettoomsättning uppgick för det räkenskapsåret till 13,8 mnkr medan balansomslutningen uppgick till 21,6 mnkr. Bolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen. Revisionsberättelsen för bolaget var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

### 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. 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. 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.

### 3 Revisorsinspektionens utredning

Bolagets årsredovisning är daterad den 30 juni 2020. Även A-sons revisionsberättelse är daterad denna dag. I dokumentationen finns även ett årsstämmoprotokoll som är daterat den 30 juni 2020.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att uppdraget var ett s.k. kombiuppdrag, där en person vid det revisionsföretag i vilket A-son var verksam biträdde bolaget vid upprättandet av bokslutet och årsredovisningen. Bokslutsjusteringar i bokföringen attesterades av bolaget.

Enligt dokumentationen hade bolagets bokslutsbilagor upprättats den 1 juli 2020. Bokslutsbilagorna var såväl signerade som upprättade av den person på revisionsföretaget som biträdde bolaget vid bokslutet. Ett dokument med grundläggande kontroller av en

s.k. SIE-fil<sup>1</sup> med redovisningsdata från bolaget hade upprättats och signerats den 1 juli 2020. I dokumentationen finns även en attesterad bokföringsorder med bokslutsjusteringar. Denna var upprättad den 2 juli 2020, dvs. efter datumet för A-sons revisionsberättelse.

I dokumentationen finns ett e-postmeddelande som en medarbetare till A-son skickade till bolagets verkställande direktör den 6 juli 2020. I e-postmeddelandet förklarade medarbetaren att hon hade fått i uppgift att utföra granskningen det aktuella året och hon begärde samtidigt material från bolaget för sin granskning. Hon uppgav vidare att det vore bra om hon kunde få de begärda underlagen m.m. under nästkommande dag för att då kunna färdigställa ”era papper”. Bolaget skickade samma dag över de begärda handlingarna. Dessa bestod av finansiell information angående andra bolag som bolaget ägde andelar i eller hade fordringar på samt skattekontoutdrag för bolaget fram till och med den 6 juli 2020. För ett av de bolag som medarbetaren hade begärt information om var dock årsredovisningen inte klar, utan den verkställande direktören skickade i stället med ett arbetsbokslut för det bolaget.

Av dokumentationen från det revisionsverktyg som A-son använde framgår att import av redovisningsinformation från bolaget i form av en SIE-fil gjordes den 6 juli 2020. Vidare kan utläsas att en balans- och resultatrapport som användes vid granskningen är uttagen den 2 juli 2020, och signerad dagen efter, av hans medarbetare. Arbetspapper som medarbetaren upprättade vid sin granskning av kundfakturor och lönekostnader är daterade den 1 juli 2020. Olika typer av utdrag ur bolagets bokföring med anteckningar från granskningen togs ut den 1 och 6 juli 2020. En genomgång av de ingående balanserna för året gjordes den 1 juli 2020, en åtgärd som A-son godkände den 9 juli 2020.

Dokumentationen ger vidare vid handen *att* en promemoria om den övergripande revisionsstrategin upprättades den 9 juli 2020, *att* gränsvärden för olika väsentlighetstal fastställdes den 3 juli 2020, *att* bedömningen rörande risken för felaktigheter på grund av oegentligheter utfördes den 1 juli 2020, *att* bedömningen av vad som skulle anses vara väsentliga poster och vilken nivå av risk för väsentliga fel som respektive post var förknippad med utfördes den 9 juli 2020, *att* ett utdrag från Infotorg utvisande bl.a. registrerad styrelse, aktiekapital, verklig huvudman och uttagna företagsinteckningar togs ut den 3 juli 2020, *att* granskningsåtgärderna enligt arbetsprogrammen i revisionsverktyget

---

<sup>1</sup> SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram – Standard Import Export.

utfördes den 1, 6 och 9 juli 2020 och *att* en analys av rimligheten i redovisad bruttovinst utfördes den 6 juli 2020.

I flertalet av arbetsprogrammen för olika poster har den utförda granskningen sammanfattats på följande sätt, ”Genomgång har skett av den dokumentation som redovisningskonsulten på byrån har tagit fram. Uppdraget är ett kombiuppdrag och redovisningskonsulten arbetar enligt Reko<sup>2</sup>. Redovisningskonsultens dokumentation är därmed en del av revisionsdokumentationen. Denna arkiveras på byrån.”.

Av dokumentationen framgår vidare att A-son den 9 juli 2020 godkände

- slutsatser från granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning,
- slutlig bedömning av risken för felaktigheter på grund av oegentligheter, slutsatser från åtgärder i enlighet med penningtvättslagens regler,
- slutsatser från granskning av närstående parter,
- slutsatser från granskningen av efterföljande händelser,
- slutsatser från bedömning om fortsatt drift,
- slutsats rörande skriftligt uttalande från företagsledningen,
- slutsatser från granskningen av årsredovisningen,
- sammanfattningen av avvikelser och fel,
- nyckeltalsanalys och
- sammanfattning och utvärdering av utförd granskning.

I dokumentationen finns även ett skriftligt uttalande från företagsledningen som är daterat den 1 juli 2020.

## 4 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Bolaget upprättade bokslutet självt, förutom de sista bokslutsposterna. Uppdraget för den som var bokslutsansvarig vid revisionsföretaget var att utföra skatteberäkning, omföring av årets resultat, upprätta bilaga för eget kapital och att upprätta årsredovisningen samt bolagsdeklaration. Bolaget hade självt upprättat sina bokslutsbilagor, de flesta av dem var klara den 23 juni 2020 och resterande senast den 30 juni 2020. Byrån upprättade bilagorna avseende skatt och eget kapital samt årsredovisningen den 30 juni 2020. Årsredovisning, revisionsberättelse och årsstämmoprotokoll var alltså klara denna dag och inte i juli

---

<sup>2</sup> Svensk standard för redovisnings- och lönetjänster utgiven av FAR.

månad. Bokslutsbilagorna för revisionsföretagets dokumentation skrevs ut den 1 juli 2020. Detta påverkade dock inte revisionen, eftersom hans medarbetare hade tillgång till dokumentationen i bokslutsprogrammet när revisionen slutfördes. Siffrorna till årsredovisningen importerades automatiskt i bokslutsprogrammet. Uppgifterna från bolagets bokslutsbilagor hade skrivits in i revisionsföretagets bokslutsprogram av den bokslutsansvarige bara för att få in siffrorna så att de hamnade rätt i balans- och resultaträkningarna samt noter för innevarande och tidigare år, dvs. även jämförelsetal, i årsredovisningen eftersom bokslutsprogrammet hämtade uppgifter även från bokslutsbilagorna. Hanteringen hade gått till på detta sätt i alla år även om den bokslutsansvarige egentligen bara behövde upprätta bokslutsbilagan för skatteberäkning och eget kapital. Detta var alltså bara ett handhavande för att få korrekta årsredovisningar. Dateringen av utskrivna bokslutsbilagor beror på hur man ställer in bokslutsprogrammet. Utan några justeringar i programmet blir datumet den dag som man öppnar programmet för att skriva ut, vilket inte behöver överensstämja med det datum som arbetet utfördes. Fyller man i manuellt på bokslutsbilagorna det datum de har upprättats och kontrollerats är det detta som framkommer vid utskrift. Eftersom coronapandemin pågick arbetade alla tidvis hemifrån. De dagar då man var på kontoret skrevs handlingar ut som man hade arbetat med hemma. Den bokslutsansvarige reflekterade aldrig över hur bokslutsbilagorna daterades, eftersom detta inte hade någon betydelse i bokslutsarbetet eller för dokumentationen av bokslutet.

Det gjordes importer av SIE-filer vid flera tidpunkter och dessa filer granskades vid importen. Bokslutsbilagorna granskades mellan den 23 och den 30 juni 2020, då den bokslutsansvarige vid revisionsföretaget också färdigställde bokslutet. När bokslutet ankom från bolaget var det i princip klart. Det var bara den sista disponeringen som gjordes av bokslutsansvarig.

Den 12 februari 2020 påbörjades granskningen i samband med lagerinventeringen. Lagret var den enskilt största posten och motsvarade 49 procent av balansomslutningen. Vid detta datum var granskningen av varulagret avslutat och efterföljande granskningsåtgärder syftade enbart till att säkerställa att någon ändring inte hade skett av de reviderade posterna. Samtidigt gick han igenom händelser under räkenskapsåret med företagsledningen. Han följde också upp noteringar från föregående års revision om nedskrivningsbehovet avseende fordringar. I samband med mötet med företagsledningen diskuterades även resultatet för år 2019 och kommande aktiviteter under våren 2020.

Den 28 april 2020 fastställdes avräkningar mot närstående bolag och dotterbolag. Ekonomipersonalen för dessa bolag, vars årsredovisningar var klara vid denna tidpunkt, var desamma som skötte bokföringen för det i ärendet aktuella bolaget.

Den 23 juni 2020 överlämnades underlag så att granskningen kunde påbörjas. Granskningen av resterande väsentliga poster i resultat- och balansräkningarna utfördes och granskningen av finansiella anläggningstillgångar färdigställdes. Detta innebar att ytterligare 26 procent av balansomslutningen var färdiggranskad.

Den 29 och 30 juni 2020 överlämnades slutligt material till revisionsföretaget. Han och hans medarbetare påbörjade direkt arbetet med att slutföra revisionen och bokslutet. Den bokslutsansvarige vid revisionsföretaget arbetade parallellt med den granskningsansvarige för att vinna tid. Bokslutsbilagorna från bolaget kontrollerades av den medarbetare som biträdde honom vid granskningen och stämdes av mot balans- och resultaträkningarna för att kontrollera att det inte hade skett några förändringar i förhållande till de tidigare granskade underlagen. Inget väsentligt upptäcktes i samband med detta. Därefter färdigställdes bokslutet och årsredovisningen upprättades. Hans medarbetare som biträdde honom vid granskningen rapporterade sina iakttagelser till honom och de hade en genomgång per telefon innan revisionsberättelsen utformades. De hade också en genomgång per telefon med bolaget. Hans uppfattning är att revisionen var avslutad vid denna tidpunkt. Det som återstod var ett administrativt färdigställande av dokumentationen, vilket måste ske inom 60 dagar. Dokumentation i hans revisionsverktyg och utskrifter slutfördes någon dag senare. Tekniskt hade det varit möjligt att göra klart detta samma dag och kväll men han såg inte det som nödvändigt eftersom de hade upp till 60 dagar på sig. Det går inte att utläsa när dokument avseende både bokslutet och revisionen upprättades, eftersom denna uppgift inte framgår. Det som framgår är när dokumentationen godkändes, vilket inte är samma sak.

Den bokföringsorder som finns i hans dokumentation upprättades den 30 juni 2020. Den skrevs ut den 2 juli 2020. Denna, tillsammans med andra bokslutsjusteringar, granskades i bokslutsprogrammet. Ur revisionssynpunkt såg han inte detta som något problem, eftersom han hade tillgång till en underskriven årsredovisning och ett skriftligt uttalande från företagsledningen innan revisionsberättelsen avgavs. Bokföringsordern skickades över till bolaget av revisionsföretagets redovisningsavdelning och sedan tillbaka till dem så att de skulle ha en fullgod bokslutsdokumentation enligt Reko. Varken han eller någon

annan i revisionsteamet var inblandad i detta. Det är ingen på redovisningsavdelningen så här ett år efteråt som kommer ihåg när och hur bokföringsordern skickades och när den kom tillbaka. Det var bolagets verkställande direktör som attesterade bokföringsordern.

Den SIE-fil som togs ut den 1 juli 2020 användes för att kontrollera att bolagets redovisningssystem var uppdaterat med bokslutstransaktionerna från den 29 och 30 juni 2020. Som framgår av granskningsanteckningarna var bolagets bokföring inte uppdaterad med bokslutstransaktionerna. Därför gjordes en ny import av en SIE-fil den 6 juli 2020 för att kontrollera att bokslutstransaktionerna hade förts över till bolagets bokförings-system. Detta var emellertid en granskningsåtgärd som rätteligen hörde hemma under granskningen för det efterföljande räkenskapsåret, eftersom den tog sikte på granskning av ingående balanser och inte utgående balanser för det aktuella räkenskapsåret. SIE-filen användes inte som underlag för någon granskning eller analyser i övrigt då detta hade skett tidigare.

Den 3 juli 2020 gjordes kompletteringar av revisionsdokumentationen.

Den 6 juli 2020 upptäckte den medarbetare som biträdde honom i granskningen vid upprättandet av dokumentationen att hon behövde årsredovisningar från närstående bolag för att komplettera dokumentationen som hade granskats tidigare, den 28 april 2020. Detta begärde hon från bolaget och hon begärde samtidigt att få ett aktuellt skattekontoutdrag som hon tidigare hade fått del av men inte en kopia av eftersom hon inte hade träffat företrädare för bolaget fysiskt. De mottagna dokumenten föranledde inte några ytterligare granskningsåtgärder utan hämtades endast in för att komplettera revisionsdokumentationen. Att de fick begära in dokumentation på detta sätt berodde på situationen med corona. Beloppsmässigt avsåg detta oväsentliga poster och hans uppfattning var att revisionen var slutförd även utan dessa underlag.

När det gäller dateringen av det skriftliga uttalandet från företagsledningen så förberedde han och skickade handlingar till bolaget, eftersom det inte var möjligt att träffas fysiskt för underskrift av handlingar, utifrån vad de först trodde var en realistisk tidsplan, dvs. att bokslutsarbetet inte skulle hinna bli klart den 30 juni 2020. Hans fokus då var att det inte skulle vara något glapp mellan dateringen och undertecknandet. I hastigheten var det ingen som tänkte på att underskriften av revisionsberättelsen skedde tidigare och att dateringen av uttalandet behövde ändras. Hans uppfattning är att alla handlingar undertecknades samma dag.

## 5 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Dateringen av en revisionsberättelse bör enligt god revisionssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. I revisionsberättelsen får alltså inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.<sup>3</sup> Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 49 ska en revisionsberättelse dateras tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisorsuttalandet om årsredovisningen, däribland bevis för att alla delar och upplysningar som utgör årsredovisningen har upprättats samt att de med vederbörlig befohgenhet att göra det har försäkrat att de har tagit ansvar för årsredovisningen.

Förutom en anteckning om närvaro vid inventering och diskussion med företagsledningen om varulagret i februari 2020, finns det inget i A-sons dokumentation som visar att granskningen av bokslutet och årsredovisningen skedde före eller under den 30 juni 2020, vilket var det datum som han åsatte sin revisionsberättelse. De granskningsåtgärder som finns dokumenterade i både arbetsprogram i revisionsverktyget och i arbetspapper anges vara utförda vid olika tidpunkter efter den 30 juni 2020. Därtill har revisionsbevis inhämtats efter det datumet, vilket framgår av det e-postmeddelande som A-sons medarbetare skickade till bolagets verkställande direktör den 6 juli 2020.

De nu angivna omständigheterna indikerar att revisionen inte var slutförd den 30 juni 2020. Det finns också andra sådana omständigheter:

\* Genom A-sons egna uppgifter är klarlagt att han först den 6 juli 2020 kontrollerade att samtliga bokslutstransaktioner var bokförda.

\* I dokumentationen finns en bokföringsorder som är utskriven den 2 juli 2020 och försedd med en handskriven attestsignatur från bolagets verkställande direktör. Bokföringsordern kan alltså inte ha godkänts vid den tidpunkt då revisionsberättelsen uppges vara avgiven. Enligt Revisorsinspektionens mening kan en revisor inte avge en revisionsberättelse förrän han eller hon har säkerställt att de som ansvarar för bolagets bokföring har godkänt alla bokföringsposter.

\* En revisor ska enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information

---

<sup>3</sup> Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551).



och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. I detta fall åsattes det skriftliga uttalandet från företagsledningen ett datum efter den 30 juni 2020.

De uppgifter som A-son i övrigt har lämnat avseende åtgärder som har utförts och revisionsbevis som har inhämtats före den 30 juni 2020 saknar stöd i dokumentationen och är i övrigt inte av den karaktären att det framstår som att granskningsåtgärderna utfördes och revisionsbevis inhämtades före dagteckningen av revisionsberättelsen. Den redogörelse som A-son har lämnat i sina yttranden innebär att all dokumentation från granskningen, inklusive uttag av olika underlag som revisionsbevis, beräkningar, noteringar från granskningen på handlingar, på arbetspapper och i arbetsprogram, skulle ha upprättats först i efterhand. Han kan inte genom sina uppgifter anses ha gjort sannolikt att han hade utfört alla granskningsåtgärder och inhämtat alla revisionsbevis som var erforderliga för att kunna avsluta revisionen vid det datum som han åsatte sin revisionsberättelse (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att åsätta sin revisionsberättelse ett datum då revisionen ännu inte var avslutad har A-son åsidosatt god revisionssed. 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, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.