



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift om 25 000 kr.

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 två aktiebolag, här benämnda kakelbolaget och partihandelsbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av inspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
Kakelbolaget	2021	55,0	24,6
Partihandelsbolaget	2021	37,5	20,1

Bolagen upprättade sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Revisionsberättelserna för båda bolagen var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera dels sådana förhållanden som utgör 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 nu angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan 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 en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

3 Skatter och avgifter i den egna verksamheten

Av rapporten från FAR:s kvalitetskontroll framgår att de företag som ingick i revisionsverksamheten vid tre tillfällen under åren 2020–2021 betalade in skatter och avgifter tre till fyra veckor för sent och vid ett tillfälle fyra dagar för sent, se närmare nedan.

Av utredningen framgår att A-son ägde 100 procent av aktierna i ett aktiebolag (A-bolaget) som var komplementär i ett kommanditbolag (B-bolaget) som bedriver

redovisnings- och revisionsverksamhet. A-bolaget tillhandahöll stöd i form av personalhantering. Verksamheten i koncernen var redovisning och revision.

A-son ägde också 100 procent av aktierna i ett annat aktiebolag (C-bolaget). Detta bolag var kommanditdelägare i B-bolaget men ägde även 100 procent av aktierna i ett tredje aktiebolag (D-bolaget) som också var kommanditdelägare i B-bolaget.

A-bolaget var alltså komplementär och C- och D-bolagen kommanditdelägare i B-bolaget. A-son företrädde ensam samtliga fyra bolag. Alla bolagen hade räkenskapsår 1 september 2020 – 31 augusti 2021.

Av skattekontoutdrag för A-bolaget för bl.a. perioden 1 januari 2020 – 4 oktober 2022 framgår att inbetalning av skatt skedde tre till fyra veckor för sent vid tre tillfällen och att det debiterades kostnadsräntor på mellan 72 och 1 110 kr.

Enligt skattekontoutdrag för B-bolaget för bl.a. perioden 1 januari 2020 – 4 oktober 2022 skedde inbetalning av skatt fyra dagar för sent och en kostnadsränta om 389 kr uppstod därmed.

Revisorsinspektionen har även tagit del av de fyra bolagens skattekontoutdrag efter den period som kvalitetskontrollen omfattade och fram till och med den 31 december 2023. I A-bolaget har två kostnadsräntor på mellan 4 kr och 32 kr debiterats. I C-bolaget har två kostnadsräntor på mellan 1 kr och 157 kr debiterats.

A-son har uppgett följande.

Under den aktuella perioden skedde all intern bokföring, redovisning av skattedeclarationer till Skatteverket och betalning av poster debiterade via skattekontot av personal anställd vid revisionsföretaget. Han informerades muntligen om något avvikande uppkom.

Med anledning av de inträffade felaktiga eller bristfälliga betalningarna, som berodde på den mänskliga faktorn, gjordes vissa förändringar som genomfördes hösten 2022. Samma person är fortfarande ansvarig för samma process som tidigare. Dock ska alla inbetalningar ske senast två dagar före förfallodagen. Han ska i samband med denna inbetalning få en kopia på inlämnad skattedeclaration via e-post samt uppgift om inbetalt

belopp till skattekontot. I samband med förfallodagen, normalt den tolfte dagen i varje månad, kontrollerar han saldot på skattekontot.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag. I lagens förarbeten uttalas att bestämmelserna i första hand är avsedda för fall då någon skyldighet mot det allmänna inte har fullgjorts, t.ex. om revisionsföretaget inte har skött deklarationer eller inbetalning av skatt på ett korrekt sätt. Av god revisorssed följer att en auktoriserad eller godkänd revisor är skyldig att verka för att samtliga företag som ingår i ett nätverk enligt definitionen i 2 § 7 revisorslagen och som revisorn är företrädare för sköts på ett korrekt sätt. Bestämmelserna i 32 § andra stycket revisorslagen kan därför aktualiseras även om en försummelse som gäller skatteinbetalning m.m. avser ett företag som inte är ett revisionsföretag under förutsättning att det ingår i ett nätverk med revisionsföretag.¹

A-son är ställföreträdare för bolagen. Bolagen ingår i ett nätverk (se bl.a. 2 § 7 b revisorslagen).

Av god revisorssed följer att en revisor ska bedriva sin verksamhet i ordnade former och eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på att en revisor i sin revisionsverksamhet ska sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseenden ställs mycket högt.

Flera bolag i nätverket har vid ett eller flera tillfällen försummat att betala skatter och avgifter i rätt tid. För detta måste A-son, såsom bolagens företrädare, hållas ansvarig. Det som han har framhållit om att förseningarna berodde på bristande rutiner samt att han nu har nya rutiner på plats förändrar inte denna bedömning. Han får därmed i sin egenskap av bolagens företrädare anses ha åsidosatt sina skyldigheter enligt god revisorssed.

¹ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 10 november 2017 i ärende dnr 2016-1336.

4 Kakelbolaget

4.1 Råvaror och förnödenheter (upplupen kostnad för inköp av tjänst)

Posten *Råvaror och förnödenheter* redovisades i årsredovisningen för kakelbolaget med 29,5 mnkr. I posten ingick en delpost, betecknad *4430*, som uppgick till 6,3 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Av kontosammanställningen framgår att delposten hade tillkommit aktuellt år. I arbetsprogrammet i avsnittet *Slutsats* har antecknats att posten framstår som rimligt redovisad. Dokumentationen innehåller inga anteckningar som avser delposten eller en granskning av denna.

Några underlag för delposten *4430* har inte bifogats dokumentationen.

Posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* redovisades i årsredovisningen med 8,1 mnkr. I posten ingick en delpost *Upplupen kostnad inköp tjänst* som uppgick till 6,3 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. (utan anmärkning) eller u.å. (utan åtgärd) eller e.t. (ej tillämpligt).² Efter granskningsåtgärden *Betalningsuppföljning* har antecknats att posten om 6,3 mnkr var hanterad och granskad. Enligt granskningsåtgärden *Kontrollera mot underlag* var posten redovisad som en upplupen intäkt om 6,3 mnkr i korrelerade bolags balansräkning. Det framgår vidare av arbetsprogrammet att beräkningsunderlag till fakturan saknas och att fakturan, enligt samtal med ekonomichefen, var baserad på enbart utlånade mantimmar. Slutligen framgår av arbetsprogrammet att A-son bedömde nivån vara rimlig gentemot resultat i dotterbolaget. Hans slutsats var att posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* framstod som rimligt redovisad.

Underlagen till delposten *Upplupen kostnad inköp tjänst* består av en bokslutsbilaga över upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, en faktura till kakelbolaget om 6,3 mnkr för arvode av utfört arbete under år 2021 med fakturadatum den 11 februari 2022 och resultat- och balansräkningar för ett dotterbolag för räkenskapsåret 2021.

² Granskningsåtgärderna var följande; *Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Betalningsuppföljning, Kontrollera mot underlag, Periodiseringskontroll, Beräkning av semesterlöneskuld, Upplupna sociala avgifter och Särskild löneskatt.*

A-son har uppgett följande.

Delposten 4430 avsåg en faktura för anlitade tjänster under år 2021 i dotterbolaget. På hans uppmaning upprättades det en faktura på 6,3 mnkr med fakturadatum den 11 februari 2022. Eftersom han även reviderade dotterbolaget, kontrollerade han rimligheten i fakturans storlek. Utifrån dotterbolagets redovisning föreföll den vara rimlig. Underlaget/specifikationen till fakturan var bristfällig och han utgick i stället ifrån företagsledarens bedömning om hur stort inköpet av tjänsterna var. Underlaget till posten var en faktura för anlitade tjänster under år 2021. Genom att granska fakturans existens och kontrollera rimligheten avseende fakturans storlek mot dotterbolagets redovisning bedömde han att företagna granskningsåtgärder var tillräckliga.

Eftersom dokumentationen för delposten 4430 och delposten *Upplupen kostnad inköp tjänst* var densamma, finns dokumentationen och utförda granskningsåtgärder under posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten *Råvaror och förnödenheter* redovisades i årsredovisningen med 29,5 mnkr, varav 6,3 mnkr avsåg en upplupen kostnad för anlitade tjänster år 2021 (delposten 4430). Detta innebär att posten var väsentlig och att A-son hade anledning att ägna den upplupna kostnaden särskild uppmärksamhet.

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 ska revisorn, när denne har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen enligt samma punkt innefatta detaljgranskning.

Av dokumentationen framgår att den substansgranskning som gjordes var en kontroll mot underlag samt betalningsuppföljning. A-son har i sitt yttrande hänvisat till att han även reviderade dotterbolaget och att han därför kunde kontrollera rimligheten i fakturans storlek. Varken de åtgärder som framgår av dokumentationen eller det som han har redogjort för i sitt yttrande kan emellertid, enligt Revisorsinspektionens mening, anses ha gett honom tillräckliga och godtagbara revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i posten *Råvaror och förnödenheter*.

Såsom A-son måste förstås grundade sig hans slutsatser, p.g.a. att underlaget till fakturan var bristfälligt, till väsentlig del på ekonomichefens information och företagsledarens bedömning om hur stort inköpet av tjänsterna hade varit. Dessa uppgifter kan emellertid inte, enligt Revisorsinspektionens mening, anses ha gett honom tillräckligt underlag för hans granskning. Det framgår inte av vare sig dokumentationen eller hans yttranden att han vidtog ytterligare granskningsåtgärder för att verifiera riktigheten och fullständigheten i transaktionen.

A-son hade alltså inte tillfredställande revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten för posten Råvaror och förnödenheter. Han hade därmed inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

4.2 Kundfordringar och leverantörsskulder

Posten *Kundfordringar* redovisades i årsredovisningen med 6,2 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. Efter granskningsåtgärden *Betalningsuppföljning* har antecknats att betalningsuppföljning gjordes mot kundreskontra per den 8 mars 2022.

Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga, en kundförfallolista per den 31 december 2021, kopior på kundfakturor, kundreskontralistor per den 31 december 2021 utskrivna den 23 januari 2022 och den 8 mars 2022, huvudbok per den 1 januari–31 januari 2022, en kopia på två kundfakturor med fakturadatum den 3 respektive den 18 januari 2022 och en kopia på en kreditfaktura med fakturadatum den 3 maj 2021.

Posten *Leverantörsskulder* redovisades i årsredovisningen med 2,2 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. Efter granskningsåtgärden *Aldersanalys* har antecknats att vid kontroll den 8 mars 2022 var samtliga leverantörsskulder reglerade.

Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga, en leverantörsförfallolista per den 31 december 2021, leverantörsreskontralistor per den 31 december 2021 utskrivna den 23 januari och den 8 mars 2022, huvudbok för januari månad 2022 och kopior på leverantörsfakturor.

A-son har uppgett följande.

Kontroll utfördes för att säkerställa att betalningsreglering inte gjordes mot kreditfakturor. För den del av granskningen som avsåg januari 2022 gjordes betalningsuppföljning via kund- och leverantörsreskontran och bankkontot. För granskning av senare del av perioden gjordes endast granskning mot kund- och leverantörsreskontran. Hur stor del av betalningsuppföljningen som gjordes mot bankkonton kontra kund- och leverantörsreskontran kan han inte uttala sig om. Som stöd för sin granskning använde han även SIE-filer rubricerade *SIE-analys-Kontoanalys, Konto 1510 Kundfordringar* för år 2021 och *SIE-analys-Kontoanalys, Konto 2440 Leverantörsskulder* för år 2021.

A-son har gett in de angivna filerna till Revisorsinspektionen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I förevarande fall var posterna Kundfordringar och Leverantörsskulder väsentliga. A-son hade därför anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet. Dokumentationen av hans granskning består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram på vilka han har antecknat u.a. Dokumentationen innehåller uppgift om att det den 8 mars 2022 gjordes en betalningsuppföljning mot kundreskontra och att vid det datumet var samtliga leverantörsskulder reglerade. Den granskning som dokumentationen utvisar kan dock inte anses tillräcklig.

De uppgifter om vidtagna granskningsåtgärder som A-son har lämnat i sitt yttrande till Revisorsinspektionen är allmänt hållna. Det framgår t.ex. inte närmare hur den uppgivna detaljgranskningen gick till. Han har därför inte heller genom sina kompletterande redogörelser gjort sannolikt att posterna Kundfordringar och Leverantörsskulder granskades på ett godtagbart sätt.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av dessa poster var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posterna var väsentliga innebar den otillräckliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Partihandelsbolaget

5.1 Nettoomsättning och Handelsvaror

Posten *Nettoomsättning* redovisades i partihandelsbolagets årsredovisning med 37,5 mnkr.

I revisionsdokumentationen finns ett arbetsprogram rubricerat *Risikobedömning förståelse av företaget och dess miljö/Sammanfattning*. I avsnittet *Bedömning av intern kontroll på företagsnivå* i arbetsprogrammet har antecknats att bolaget genom ägaren hade en del närstående bolag och att prissättningen på dessa historiskt hade skett utan tillräckligt beräkningsunderlag. Det framgår vidare av arbetsprogrammet (avsnittet *Sammanfattning/kommentar*) att den interna kontrollen i bolaget bedömdes vara god.

I revisionsdokumentationen finns även ett arbetsprogram med en kontosammanställning. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. eller e.t.³ I avsnittet *Sammanfattning* i arbetsprogrammet har antecknats att stickprovskontroll genomfördes av fakturajournal nr 2414 med journaldatum den 13 april 2024. Urvalet för stickprovskontrollen var belopp överstigande 20 tkr, vilka stämde av mot underlag. Totalt gjordes fem stickprov. Det framgår vidare av arbetsprogrammet att en periodiseringskontroll genomfördes för december 2021 och januari 2022. A-sons slutsats var att posten Nettoomsättning framstod som rimligt redovisad.

Underlagen till posten består av ett dokument, rubricerat *Resultatrapport 12 månadsvärden (KSEK)* för år 2021, en fakturajournal nr 2414 med journaldatum den 13 april 2022 samt en månatlig analys över intäkt- och varuinköpskonton för åren 2020 och 2021. I fråga om utförd periodiseringskontroll finns ett dokument, som är rubricerat *Huvudboksfrågor* och avser perioden den 1 januari–15 januari 2022.

Posten *Handelsvaror* redovisades i årsredovisningen med 24,6 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. I arbetsprogrammet har antecknats att posten rimlighetsbedömdes mot tidigare år och att det utfördes en periodiseringskontroll. A-sons slutsats var att posten Handelsvaror framstod som rimligt redovisad.

³ Granskningsåtgärderna var följande; *Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Tjänste- och/eller entreprenaduppdrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, Periodiseringskontroll och Granskning av nummerserier.*

Underlagen till posten består av en månatlig analys över intäkts- och varuinköpskonton för åren 2020 och 2021. I fråga om periodiseringskontrollen finns dels ett dokument som är rubricerat *Huvudboksfrågor* och avser perioden den 1 januari – 15 januari 2022, dels ett dokument som är rubricerat *Rörelsens kostnader* och avser år 2021.

A-son har uppgett följande.

Årets revision avslutades till stor del på plats hos bolaget. Samtliga rutiner var genomgångna tidigare år och hade avseende aktuellt år enbart kontrollerats avseende fortsatt existens och användning. Ekonomichefen ansvarade för det löpande arbetet. Företagsledaren hade faktureringsansvaret. Det fanns en attestrutin implementerad sedan tidigare år. Betalningen verkställdes av företagsledaren efter att en betalningsfil hade skapats av ekonomichefen. Bolaget arbetade även med en lagermodul där in- och utleverans skedde och det fanns en person som var lageransvarig. Det fanns flera säljare i bolaget. De slutförde sina uppdrag genom att avlämna order i ekonomisystem. Bolaget tog löpande ut rapporter för att säkerställa omsättning och bolagets ställning.

Han utförde inte någon granskning av kund- och leverantörsavtal detta år.

Den substansgranskning som han utförde var stickprovskontroll. Till ytterligare stöd användes SIE4-fil för kontoanalys. Analysen visade ett antal transaktioner som skulle granskas. Han upptäckte inte några felaktigheter vid denna kontroll.

Totalt kontrollerade han tio fakturor för respektive post med inriktning på överensstämmelse mellan fakturaunderlag och huvudboken. Ingen speciell kontroll skedde avseende uppdelning mellan de olika intäkts- och inköpskontona.

Sammanfattningsvis kontrollerade han bolagets hantering och rutiner kring fakturering och inköp med uppföljning av kontroll av relevanta nyckeltal samt utförde en jämförande analys över en längre försäljningsperiod/inköpsperiod. Detta kompletterades med en detaljerad granskning av ett mindre antal underlag. Vid den granskningen jämfördes fakturainformationen samt hur den hanterades i huvudboken. Revisionen innehöll även en periodiseringskontroll av intäkterna och inköpen kring årsskiftet. Eftersom inga ovanliga relationer, avvikande försäljningsmönster eller på andra sätt oförklarade händelser framkom, bedömde han att redovisningen var tillförlitlig.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in en PDF-kopia av analysprogrammets sammanställningssida.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I förevarande fall var såväl posten Nettoomsättning som posten Handelsvaror väsentliga. A-son hade därför anledning att ägna båda dessa poster särskild uppmärksamhet.

Av revisionsdokumentationen framgår att han bedömde att den interna kontrollen i bolaget var god. I yttrande till Revisorsinspektionen har han tillagt att samtliga rutiner var genomgångna tidigare år. Det aktuella året kontrollerade han enbart fortsatt existens och användning. Av hans yttranden framgår att han inte granskade några skriftliga kund- eller leverantörsavtal.

Enligt ISA 330 p. 21 ska revisorn, när denne har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen enligt samma punkt innefatta detaljgranskning.

Av dokumentationen framgår att den substansgranskning som A-son gjorde var en stickprovsgranskning av en fakturajournal med fem transaktioner för intäktsredovisningen. Han har i yttrande till Revisorsinspektionen hänvisat till att han totalt kontrollerade tio fakturor för respektive post. De ytterligare uppgifter om granskningen som han har lämnat har, enligt Revisorsinspektionens mening, inte någon väsentlig betydelse för bedömningen av hans granskning.

Varken de åtgärder som framgår av hans dokumentation eller det som han har redogjort för i sina yttranden gav honom, enligt Revisorsinspektionens bedömning, tillräckliga och godtagbara revisionsbevis för riktigheten och fullständigheten i intäktsredovisningen och i posten Handelsvaror.

Till följd av den otillräckliga granskningen av de båda posterna hade A-son inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5.2 Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

Posten *Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar* redovisades i årsredovisningen med 1,8 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammansättning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. eller e.t.⁴ Av kontosammansättningen framgår att posten hade tillkommit aktuellt år. I avsnittet *Sammanfattning* i arbetsprogrammet har bl.a. antecknats att posten avser pågående arbeten för anpassning av lokal och att anpassningen skulle komma att slutföras under år 2022. A-sons slutsats var att posten framstod som rimligt redovisad.

Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga, ett handskrivet A4-ark efter besök hos bolaget och huvudbok för kostnadskontot Reparation och underhåll av lokaler för perioden 1 januari – 31 december 2021.

A-son har uppgett följande.

Posten avsåg nedlagda kostnader med anledning av pågående byte av verksamhetslokal. Stora anpassningar skedde på och i byggnaden. När han besökte bolaget hade han och företagsledaren kommit överens om att samtliga kostnader som härrörde från bytet av verksamhetslokal skulle samlas på ett dedikerat bokföringskonto för en senare bedömning av lämpligt slutkonto. Under revisionen stod det klart för honom att anpassningarna inte skulle bli klara under år 2021 och därför skulle den slutliga justeringen av konteringen på kontot ske först år 2022. Han gick igenom en verifikationspärm för att översiktligt se om enbart relevanta poster hade samlats. Efter den översiktliga bedömningen fanns det inget att anmärka på. Revisionsbevis som inhämtades var huvudboken för posten Reparation och underhåll av lokaler och en bokföringsorder (upprättad i samband med bokslutet).

Eftersom detta var verkligt nedlagda kostnader under räkenskapsåret samt att han fysiskt på plats kunde se anpassningarna, hyste han ingen oro för postens existens och värde. Han kontrollerade även resultaträkningen avseende andra konton som kunde innehålla dessa kostnader utan att hitta ökade värden jämfört med tidigare år. Bolaget gjorde för året ett bra resultat och hade ingen anledning att överdriva postens värde.

⁴ Granskningsåtgärderna var följande; *Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Redovisning av reavinst/-förlust, Årets förändring, Anskaffningsvärde – förvärvade tillgångar, Planenliga avskrivningar, Försäkringskydd och Anläggningregister.*

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras ändamålsenlighet, dvs. bevisens relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och dess värde beror på under vilka särskilda omständigheter som det har inhämtats (p. A 5). När revisorn använder information som har tagits fram av företaget, ska han eller hon utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för de syften som informationen ska tillgodose (p. 9).

A-sons dokumentation innehåller uppgifter om att posten avser pågående arbeten för anpassning av lokal och att anpassningen skulle komma att slutföras under år 2022. Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga, ett handskrivet A4-ark efter besök hos bolaget och huvudbok för kostnadskontot Reparation och underhåll av lokaler för perioden 1 januari – 31 december 2021. Av dokumentationen framgår emellertid inte om de nedlagda kostnaderna var aktiverbara.

I dokumentationen finns inte heller några underlag som styrker postens existens eller värde. A-son har uppgett att eftersom det var fråga om verkligt nedlagda kostnader under räkenskapsåret samt att han fysiskt på plats kunde se dessa anpassningar hyste han ingen oro för postens existens och värde. Han har också hänvisat till att bolaget enligt hans mening inte hade någon anledning att överdriva postens värde.

De granskningsåtgärder som framgår av dokumentationen och de omständigheter som A-son åberopat i sina yttranden, kan enligt Revisorsinspektionens mening inte anses ha gett honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att säkerställa existensen och värdet av posten.

Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5.3 Leverantörsskulder

Posten *Leverantörsskulder* redovisades i årsredovisningen med 5,8 mnkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. Efter granskningsåtgärden *Åldersanalys* har antecknats att det inte fanns några förfallna poster som skulle regleras.

Underlagen till posten består av en bokslutsbilaga och en leverantörsreskontra per den 31 december 2021.

A-son har uppgett följande.

Kontroll utfördes för att säkerställa att betalningsreglering inte gjordes mot kreditfakturer. För den del av granskningen som avsåg januari 2022 gjordes betalningsuppföljning via leverantörsreskontran och bankkontot. För granskning av senare del av perioden gjorde han endast granskning mot leverantörsreskontran. Hur stor del av betalningsuppföljningen som gjordes mot bankkonton kontra leverantörsreskontran kan han inte uttala sig om. Som stöd för sin granskning använde han även en SIE-fil som är rubricerad *SIE-analys-Kontoanalys, Konto 2440 Leverantörsskulder* och avser januari 2022. Analysen visade ett antal transaktioner som skulle granskas. Inga felaktigheter uppmärksammades vid denna kontroll.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in de nu angivna filerna.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Leverantörsskulder var en väsentlig post och A-son hade därför anledning att ägna den särskild uppmärksamhet. Hans dokumentation består av ett arbetsprogram och en kontosammanställning på vilka han har antecknat u.a. Dokumentationen innehåller uppgift om att det inte fanns några förfallna poster som skulle regleras. Den granskningen som dokumentationen utvisar kan dock inte anses tillräcklig.

De uppgifter om vidtagna granskningsåtgärder som A-son har lämnat i sitt yttrande till Revisorsinspektionen är allmänt hållna. Det framgår t.ex. inte närmare hur den uppgivna detaljgranskningen gick till. Han har därför inte heller genom sina kompletterande redogörelser gjort sannolikt att posten Leverantörsskulder granskades på ett godtagbart sätt.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av posten Leverantörsskulder var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den otillräckliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5.4 Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* redovisades i årsredovisningen med 1,8 mnkr. I posten ingick en delpost, *Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*, om 1,1 mnkr och i delposten ingick i sin tur en förutbetald intäkt från ett närstående bolag om 700 tkr. Revisionsdokumentationen består av en kontosammanställning och ett arbetsprogram. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a., u.å. eller e.t.⁵ I arbetsprogrammet har i avsnittet *Sammanfattning* antecknats att det finns en faktura på ett större belopp till ett närstående bolag. Det framgår vidare av arbetsprogrammet *att* underlag för beräkningen saknades, *att* företagsledaren hävdade att han förde register på förmedlade affärer via bolaget och *att* det förelåg svårigheter att tyda underlaget från företagsledaren eftersom det var handskrivna anteckningar i ett kollegieblock. A-sons slutsats var att posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter framstod som rimligt redovisad.

Underlagen till delposten består av en bokslutsbilaga, en specifikation över posten Förutbetalda intäkter och en faktura om 700 tkr. Fakturan avser försäljningsprovisioner för år 2021 och har fakturadatum den 25 januari 2022.

A-son har uppgett följande.

Enligt en specifikation var posten om 700 tkr hänförlig till X-bolaget som ingick i samma övergripande koncern som bolaget. Inhämtade revisionsbevis var en bokslutsbilaga och en fakturahandling. Samtal med företagsledaren skedde för att få en specifikation till fakturan. Bolaget hade dock inte upprättat någon sådan specifikation, utan den som fanns var en sammanställning av totala förmedlade uppdrag för år 2021. Han kontrollerade att fakturan hade upprättats år 2022 och att den hade reglerats. Eftersom det förelåg svårigheter att bedöma dess marknadsmässighet, gjorde han en bedömning av rimligheten samt

⁵ Granskningsåtgärderna var följande; *Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Betalningssuppföljning, Kontrollera mot underlag, Periodiseringskontroll, Beräkning av semesterskuld, Upplupna sociala avgifter och Särskild löneskatt.*

en analys av företagsledarens anteckningar om upphovet till provisionen. Han fann efter dessa kontroller att posten var tillräckligt säkerställd och rimlig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Det finns inledningsvis anledning att erinra om de bestämmelser i ISA 500 som har redogjorts för tidigare i detta beslut (se avsnitt 5.2).

A-son kunde vid revisionen konstatera att det fanns en faktura på ett större belopp till ett närstående bolag och att det saknades underlag för beräkningen av denna. Det framgår av dokumentationen att han tog del av uppgifter som företagsledaren lämnade. Dessa uppgifter, som kom till uttryck i handskrivna anteckningar, var svårtydda. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son uppgett att han, vad gäller fakturans marknadsmässighet, gjorde en rimlighetsbedömning samt en analys av företagsledarens anteckningar.

Revisorsinspektionen konstaterar emellertid att de handlingar som ingår i dokumentationen inte gav honom underlag för en sådan rimlighetsbedömning. Det framgår inte heller hur hans analys av företagsledarens anteckningar gick till. Det finns inte heller något annat underlag i dokumentationen som styrker existensen och värdet av posten. Han har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han hade tillgång till sådana underlag.

De granskningsåtgärder som framgår av utredningen kan därmed inte anses ha gett A-son tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att säkerställa existensen och värdet av posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Med hänsyn till att posten var väsentlig innebär den otillräckliga granskningen att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete i de två bolag som behandlas i ärendet. Han har inte för något av uppdragen utfört en tillräcklig granskning av posten Leverantörsskulder. I det ena uppdraget har hans granskning av posterna Råvaror och förnödenheter samt Kundfordringar varit otillräcklig. Detsamma gäller, vad gäller det andra uppdraget, för hans granskning av posterna Nettoomsättning, Handels-

varor, Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar samt Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Han har därför inte i något av uppdragen haft grund för att tillstyrka ett fastställande av resultat- och balansräkningarna.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Redan det förhållandet att han har tillstyrkt fastställande av de båda i ärendet aktuella bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det ger anledning att se allvarligt på hans åsidosättanden. Han kan därför inte undgå en varning.

A-son har dessutom inte betalat skatter och avgifter i rätt tid i sin egen verksamhet. Att en revisor i sin egen verksamhet inte följer gällande regelverk är i sig allvarligt. I förevarande fall har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551). Försummelse av detta slag har i flera tidigare tillsynsärenden föranlett Revisorsinspektionen att upphäva revisorns auktorisation eller godkännande.⁶ I andra fall, särskilt där det har varit fråga om jämförelsevis begränsade betalningsdröjsmål, har den disciplinära åtgärden stannat vid en varning som dock i vissa fall har förenats med en sanktionsavgift.

Revisorsinspektionen noterar att A-son vid två tidigare tillfällen har meddelats en varning.⁷ Dessa varningar ligger dock förhållandevis långt tillbaka i tiden.

Omständigheterna i detta fall är, om än allvarliga, inte synnerligen försvårande och motiverar därför inte ett upphävande av A-sons godkännande. I stället kan den disciplinära åtgärden stanna vid en varning. Den bristande hanteringen av skatter och avgifter är emellertid en så allvarlig avvikelse från god revisorssed att det finns särskilda skäl att med stöd av 32 a § revisorslagen förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att vid bestämmandet av avgiftens storlek ska särskild hänsyn tas till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av

⁶ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 15 december 2011, dnr 2011-1495.

⁷ Beslut den 13 juni 2013 i dnr 2011-1752 och beslut den 4 november 2016 i dnr 2016-1171.

överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När sanktionsavgiften huvudsakligen föränleds av brister i inbetalningen av skatter och avgifter i den egna verksamheten bör, enligt Revisorsinspektionens mening, sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. I detta fall – där fråga varit om förhållandevis begränsade betalningsdröjsmål – föreligger inga omständigheter som påkallar en högre sanktionsavgift. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 25 000 kr.

Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet har vunnit laga kraft.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Maria Hynning, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.