



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot information från FAR rörande den auktoriserade revisorn A-son efter utförd kvalitetskontroll. Informationen avser två uppdrag i aktieföretag, nedan benämnda fruktbolaget respektive vitvarubolaget. Båda uppdragen avsåg räkenskapsåret 2021/22.

I ärendet behandlas dels en fråga om det förekommit s.k. byråjäv i fruktbolaget, dels en fråga om granskningen av intäktsredovisningen i vitvarubolaget varit tillräcklig.

### 2 Utredningen i ärendet

#### 2.1 Fruktbolaget

Antalet anställda i fruktbolaget samt bolagets omsättning och balansomslutning för räkenskapsåren 2017–2021 framgår av följande uppställning.

Räkenskapsår	2017/18	2018/19	2019/20	2020/21	2021/22
Omsättning (tkr)	233 944	263 131	268 746	247 862	285 816

<b>Balansomslutning (tkr)</b>	44 069	53 028	54 222	65 269	83 882
<b>Medelantal anställda</b>	12	13	13	12	13

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2021/22 framgår att A-sons uppdrag omfattade revision och de övriga tjänsterna ”bokslut, årsredovisning, bolagshandlingar (Bolagsverket), deklaration bolag och deklaration privat”.

Under räkenskapsåret 2021/22 delades det revisionsföretag där A-son var verksam upp i en redovisningsbyrå och ett revisionsföretag. Från den 1 januari 2022 är A-son verksam i det nybildade revisionsföretaget.

Av rapporten från FAR:s kvalitetskontroll framgår att redovisningsbyrån biträdde med slutfasen av bokslutet samt med upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2021/22.

## 2.2 Vitvarubolaget

Vitvarubolaget redovisade för räkenskapsåret 2021/22 en nettoomsättning om 59,6 mnkr. I A-sons dokumentation av planeringen av granskningen har han antecknat att bolagets bruttovinst var ”anmärkningsvärt” stabil och att omsättningen hade ökat även detta räkenskapsår. Han har också antecknat att det inte fanns några storleksmässigt betydande kunder. Försäljningen skedde enligt anteckningarna mest till privatpersoner och via kortbetalningar i det certifierade kassaregistret. Han har också antecknat att han inte hade hittat några kassadifferenser under tidigare år.

Det framgår vidare av dokumentationen att A-son bedömde nettoomsättningen som en väsentlig post att granska. Det saknas dock uppgift om hur han ställde sig till grundantagandet i International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* angående risken för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter (jfr p. 27) och hur han hanterade denna risk vid planeringen och utförandet av granskningen.

I dokumentationen av riskbedömningen har A-son antecknat att det fanns en betydande risk kopplad till kassahanteringen. Det går dock inte att utläsa vad denna betydande risk avsåg. I fråga om posten Kassa och bank framgår att han bedömde den inneboende risken

som hög, kontrollrisken som hög, att en betydande risk förelåg och att den s.k. kombinerade risken var hög.

Av dokumentationen, i form av arbetsprogrammet för posten Kundfordringar, går att utläsa att A-son gjorde en översiktlig granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen genom en rimlighetsbedömning. Av dokumentationen framgår dock inte vare sig inriktningen på eller omfattningen av denna granskning. Det finns inte heller någon hänvisning till några revisionsbevis. Enligt vad A-son har antecknat gav granskningen inte upphov till några anmärkningar. Vad gäller räkenskapspåståendet fullständighet planerade han att undersöka om det fanns kundfordringar som inte var redovisade. Av arbetsprogrammet framgår dock att detta granskningsmoment lämnades utan åtgärd. Några skäl för detta finns inte angivna i dokumentationen. Slutligen har A-son antecknat att han som ett led i granskningen av fullständigheten kontrollerade att kundreskontran stämde av mot huvudboken och att han kunde konstatera att denna avstämning gjordes månadsvis.

I arbetsprogrammet för posten Kassa och bank finns uppgift om en planerad åtgärd som tog sikte på risken i kassahanteringen; att kontrollera bolagets kassaavstämning. Vid denna åtgärd antecknade A-son att han hade gått igenom z-utslag under hela ”november 18” och att han ”avstår detta i år”.<sup>1</sup> Revisorsinspektionen har vid genomgången av hans dokumentation inte kunnat hitta någon granskning av bolagets kassahantering eller kassaredovisning.

Det finns också ett arbetsprogram för posten Nettoomsättning. I det anges bl.a. en planerad åtgärd för granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen. Den planerade åtgärden skulle innefatta en kontroll av att det inte fanns något glapp i nummerserierna för fakturor, kreditnotor, order och följesedlar under en utvald period. Detta granskningsmoment lämnades dock, av dokumentationen att döma, utan åtgärd. Något skäl för detta finns inte angivet i dokumentationen. I övrigt bestod de granskningsåtgärder som tog sikte på räkenskapspåståendet fullständighet av en periodiseringskontroll och ett konstaterande att bruttovinsten ”generellt” var stabil.

---

<sup>1</sup> En z-rapport är en dagsrapport som avslutar en försäljningsdag i kassan. Den kan användas som bokföringsunderlag.

## 3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

### 3.1 Fruktbolaget

Fruktbolaget hade egen administrativ personal som skötte redovisning och hade outsourcat lönehanteringen. Varje månad upprättades avstämda månadsbokslut som han fick ta del av. Eftersom redovisningen var avstämd, bistod hans personal under räkenskapsåren 2019/20, 2020/21 och 2021/22 med avsättning till obeskattade reserver, skatteberäkning, årsredovisning samt fruktbolagets inkomstdeklaration.

### 3.2 Vitvarubolaget

Han skrev i dokumentationen att bolagets bruttovinster var väldigt stabila. Det är annars ganska vanligt att bruttovinster minskar när omsättningen ökar. Siffrorna finns i en resultatanalys som visar att bolaget höll sin bruttovinstprocent inom några tiondels procentenheter. Försäljningen skedde till största delen till privatpersoner. Det vanligaste sättet för bolaget att ta betalt var genom fakturering. Faktureringen motsvarade cirka 50 mnkr av årets nettoomsättning. Däremot var kortbetalning vanligast när bolaget sålde småsaker från butiken, såsom knivar och dammsugarpåsar. Försäljning mot rena kontanter uppgick under räkenskapsåret till endast cirka 169 tkr (exklusive mervärdesskatt).

Bolagets rutin för kassahantering var väldigt god. Ingen av ägarna var inblandad i butiksförsäljningen. Butikspersonalen gjorde kassaavslut och signerade sin avstämning varje dag. Redovisningspersonalen gick igenom och bokförde rapporten. Flera personer gick i genom rapporten och ingen av ägarna var delaktig. Kontanter är dock stöldbegärligt och attraktivt om man vill fuska, därav en högre riskbedömning från hans sida. En oegentlighet i kassahanteringen i detta bolag skulle sannolikt leda till en negativ lagerförändring. Inventeringsdifferensen var dock positiv.

Om det finns en kassa i de bolag som han reviderar, brukar han rutinmässigt behandla det som ett högriskområde. I detta fall, när han såg hur lite kontanter bolaget hanterade under räkenskapsåret 2021/22, 212 tkr (169 tkr plus mervärdesskatt), valde han att inte granska den posten. Med facit i hand skulle han kanske ha gått tillbaka till planeringen och bedömningen av väsentlighet och risk och korrigerat där. Den totala kontanthanteringen understeg det väsentlighetstal som han hade fastställt i revisionen.

Hans grunduppfattning är att det generellt är svårt att hävda att ett bolags omsättning inte är förknippad med en betydande risk. Därför brukar han som utgångspunkt sätta en högre risk på detta område för att det ska hanteras i revisionen. Med denna ansats för han med sig en professionell skepticism genom hela arbetet från planering till genomförande. Den analytiska granskningen av intäkterna och nyckeltal gav honom inget incitament att göra en djupare granskning.

Han kände sig trygg med bolagets interna rutin och den mjukvara som bolaget hade kring faktureringen. Han hoppade därför över den granskningsåtgärd som innebar att han skulle undersöka om det fanns inte redovisade kundfordringar.

Han granskade att bolagets kassa var avstämd per balansdagen.

Bolaget hade en programvara som inte möjliggjorde manuella manipulationer av nummer-serien för fakturor, utan löpnummer sattes automatiskt. Det fanns också en kontroll i hans granskning av att det inte fanns några glapp i verifikationsnummerserien.

Vid en samlad bedömning när det gäller intäktsredovisningen lades stor vikt vid den stabila bruttovinstprocenten, både på totalnivå och individuellt på de två produktgrupperna som bolaget hade. Denna stabilitet gav ingen indikation på oegentligheter eller felaktigheter.

## 4 Revisorsinspektionens bedömning

### 4.1 Fruktbolaget

Enligt 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551) gäller strängare jävregler för s.k. större aktiebolag.<sup>2</sup> Dessa regler innebär att en person inte får vara revisor om hon eller han är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid bokföringen eller medelsförvaltningen eller bolagets kontroll däröver.

De strängare jävsreglerna gäller för aktiebolag som uppfyllt mer än ett av följande villkor för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren; (1) medelantalet anställda under året har

---

<sup>2</sup> Vad som i detta sammanhang utgör större bolag framgår av 9 kap. 13 § aktiebolagslagen, jfr även 1 kap. 3 § 4 årsredovisningslagen (1995:1554).

uppgått till mer än 50, (2) nettoomsättningen har uppgått till mer än 80 miljoner kr och (3) balansomslutningen har uppgått till mer än 40 miljoner kr.

Fruktbolagets förhållanden vid utgången av räkenskapsåren 2017/18, 2018/19, 2019/20 och 2020/21 medförde att bolaget för räkenskapsåren 2019/20, 2020/21 och 2021/22 omfattades av de strängare jävsbestämmelserna i aktiebolagslagen.

Av 4 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) följer att upprättandet av årsredovisning är en del av bokföringsskyldigheten. Åtgärder som avser upprättande av årsredovisningen träffas följaktligen av reglerna i 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen.

Den omständigheten att medarbetare vid revisionsföretaget biträdde fruktbolaget med upprättandet av årsredovisningen innebar därmed att A-son på grund av jäv var förhindrad att inneha revisionsuppdraget för räkenskapsåren 2019/20 och 2020/21. Omständigheterna var desamma när han under år 2021 inledde revisionsuppdraget för räkenskapsåret 2021/22. Han var därmed jävig även i fråga om detta räkenskapsår. Att han sedan den 1 januari 2022 är verksam i ett annat företag föranleder ingen annan bedömning.

## 4.2 Vitvarubolaget

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son bedömde också posten Nettoomsättning som en väsentlig post att granska.

Enligt ISA 240 p. 27 ska en revisor, när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, på grundval av antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka intäkter, intäkts-transaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. Detta grundantagande kan i vissa fall avfärdas om det bara finns en enda typ av enkla intäktstransaktioner, t.ex. hyresintäkter från en enda hyresfastighet.<sup>3</sup> Om grundantagandet inte avfärdas, ska risken behandlas som en betydande risk i enlighet med ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. 12 i. ii. Detta innebär enligt ISA 315 p. A 218 bl.a. att kontroller i ett bolag som hanterar riskerna måste identifieras med ett krav på att

---

<sup>3</sup> Se ISA 240 p. A 31.

utvärdera om kontrollen har utformats på ett ändamålsenligt sätt enligt p. 26 a i samma ISA och har införts i enlighet med p. 26 d.<sup>4</sup>

Av A-sons uppgifter framgår att han inte avfärdade grundantagandet om att det fanns risk för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter i intäktsredovisningen. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om han identifierade kontroller i bolaget som var avsedda att hantera denna risk, om han utvärderade huruvida kontrollerna hade utformats på ett ändamålsenligt sätt och om kontrollerna hade införts. I hans yttranden anges endast att han genom denna ansats ansåg sig förhålla sig professionellt skeptisk genom hela revisionen och att resultatet av hans analytiska granskning inte gav honom anledning att fördjupa sin granskning. Detta motsvarar dock inte de krav som uppställs i ISA 315 på granskning av bolagets kontroller.

När det gäller bolagets kassaredovisning begränsades A-sons granskning till en kontroll av kassaavstämningen per balansdagen. Som skäl för att inte göra någon ytterligare granskning har han hänvisat till bolagets ringa hantering av kontanta medel. Revisorsinspektionen konstaterar att ett bolags kassaregister inte enbart hanterar kontanter utan även försäljning via betal- och kreditkort, vilket även var fallet i det aktuella bolaget. Enligt inspektionens uppfattning hade A-son därför anledning att granska bolagets rutiner för kassahanteringen och kassaredovisningen för att på så sätt kunna bedöma om rutinerna ledde till en fullständig intäktsredovisning i de delar där försäljningen skedde mot betal- eller kreditkort. Den beskrivning av bolagets rutiner för kassaavstämning som han har lämnat i sitt yttrande innehåller ingen redogörelse för några granskningsåtgärder. Han har också vidgått att han inte utförde någon granskning av bolagets kassahantering och kassaredovisning.

Bolagets försäljning skedde, enligt A-sons uppgifter, till övervägande del genom fakturering. Av dokumentationen går inte att utläsa om han skapade sig en förståelse för bolagets rutiner för fakturering eller om han utförde några åtgärder som gav honom möjlighet att förlita sig på bolagets kontroller av faktureringen. I sitt yttrande till Revisorsinspektionen har han endast uppgett att han kände sig trygg med den rutin som bolaget hade och den mjukvara som bolaget använde vid fakturering och att han därför inte genomförde den granskningsåtgärd som var planerad. Han har också uppgett att

---

<sup>4</sup> Motsvarande bestämmelser om krav när det gäller betydande risker p.g.a. oegentligheter fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i ISA 315 p. 28 och 29.

bolagets programvara var konstruerad på ett sådant sätt att ingen kunde manipulera nummerserien. Han har emellertid inte redogjort för några granskningsåtgärder som kunde ge honom stöd för den slutsatsen. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att han inte utförde någon granskning av bolagets kontroller avseende faktureringen.

När det gäller substansgranskningen av bolagets nettoomsättning ger utredningen vid handen att A-son genomförde en periodiseringskontroll av försäljningen. En sådan åtgärd kan ge revisionsbevis för att försäljningstransaktioner i nära anslutning före och efter balansdagen är bokförda på rätt räkenskapsår. Den ger emellertid ensamt inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för den samlade intäktsredovisningen. Några andra substansgranskningsåtgärder, förutom en rimlighetsbedömning och bedömning av bruttovinstmarginalen för bolaget, framgår inte av utredningen.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att den granskning som framträder i A-sons dokumentation och yttranden till inspektionen inte gav honom grund för att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till nettoomsättningens betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Det har i ärendet kommit fram flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har i ett uppdrag överträtt aktiebolagslagens jävsbestämmelser och i ett annat uppdrag inte utfört en tillräcklig granskning av intäktsredovisningen.

Han har härigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs 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 f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga



handläggning har i övrigt revisionsdirektören Mathias Byström och avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Tobias Fredriksson

Hur man överklagar, se bilaga.