



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att auktoriserade 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 elbolaget och bilbolaget. För elbolaget har utredningen avsett räkenskapsåret 2021-03-01--2022-02-28 och för bilbolaget räkenskapsåret 2021-01-01--2021-12-31. Revisionsberättelserna för båda bolagen var utan modifieringar, upplysningar eller 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. Dessa kompletteras av Inter-

national 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 Redovisning av entreprenaduppdrag (elbolaget)

#### *Årsredovisningen*

Av årsredovisningen och revisionsdokumentationen framgår att elbolaget bedrev entreprenadverksamhet inom elkonstruktion, programmering och installation av elanläggningar för industrier och fastigheter. Bolaget redovisade för räkenskapsåret en nettoomsättning med 61 mnkr. Föregående räkenskapsår redovisades en nettoomsättning med 31 mnkr. A-son antecknade som en väsentlig händelse under året att bolaget hade växt snabbt.

Kostnaden för handelsvaror redovisades med 35 mnkr. En positiv förändring av pågående arbete för annans räkning redovisades med 1 mnkr i resultaträkningen, medan personalkostnader redovisades med 21 mnkr. I balansräkningen redovisades en tillgångspost avseende pågående arbeten för annans räkning med 2 mnkr. Bolagets kundfordringar redovisades med 10 mnkr.

I årsredovisningen angavs att bolaget upprättade årsredovisningen i enlighet med Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Årsredovisningen saknar dock en beskrivning av bolagets principer för redovisning av entreprenaduppdragen. Baserat på de typer av poster som redovisas i resultat- och balansräkningen har Revisorsinspektionen tolkat det som att bolaget hade fastprisuppdrag som redovisades enligt alternativregeln i K2, dvs. att inkomsten från ett uppdrag redovisades som intäkt när arbetet väsentligen var fullgjort. Nedlagda utgifter på inte avslutade uppdrag minskat med eventuellt belopp som hade fakturerats kund redovisades i så fall netto som en tillgång eller skuld.

#### *Revisionsdokumentationen*

Av dokumentationen över A-sons planering och riskbedömning framgår följande. Vid föregående års granskning hade behovet av ett bättre system för projektredovisning diskuterats med bolaget. Under det i ärendet aktuella räkenskapsåret hade bolaget investerat i ett mer omfattande projekthanteringssystem som var integrerat med ekonomiadministrationen. Syftet med investeringen var att få ett bättre system för projektuppföljning.

A-son bedömde att intäktsredovisningen var förknippad med en risk för oegentligheter och att detta innebar att han skulle hantera det som en betydande risk i granskningen. Dock ansåg han att risken minskade drastiskt i just detta bolag mot bakgrund av ägarnas attityd och inställning till kontroll och det faktum att de var verksamma i bolaget. I arbetsprogrammet finns utrymme för att ange vilka granskningsåtgärder som skulle hantera de betydande riskerna. Där finns dock inga anteckningar om planerad eller utförd granskning.

I dokumentationen finns anteckningar om att försäljning skedde via faktura som skapades i ett affärssystem som bolaget hade. Fakturorna exporterades sedan till ett annat system där de bokfördes.

A-son bedömde att alla intäkts- och kostnadsposter som var relaterade till bolagets entreprenaduppdrag var väsentliga, så även balansposterna Pågående arbete för annans räkning och Kundfordringar. Han bedömde också att intäkterna var förknippade med en hög inneboende risk. Den sammantagna risknivån för posten Nettoomsättning, efter beaktande av hans bedömning av kontrollmiljön i bolaget, angavs som hög. Han antecknade också att ett stort fastprisprojekt hos en kund var förknippat med problem och att det

projektet sannolikt skulle komma att avslutas med förlust. Det går dock inte att utläsa om han avsåg att beakta denna iakttagelse på något särskilt sätt i granskningen.

A-sons revisionsverktyg innehåller arbetsprogram för samtliga resultat- och balansposter som var förknippade med bolagets entreprenaduppdrag och projektredovisning. De räkenskapspåståenden för resultaträkningens poster som arbetsprogrammets åtgärder tar sikte på var förekomst, fullständighet och avklipp. För balansräkningens poster är motsvarande utvalda räkenskapspåståenden existens, rättighet, fullständighet och värdering. Den enda anteckning som finns vid varje granskningsåtgärd är ”u.a” (utan anmärkning). Det finns inga beskrivningar av granskningens omfattning och inriktning eller några anteckningar om gjorda iakttagelser.

I dokumentationen finns en specifikation över bolagets oavslutade projekt per balansdagen (redovisade som pågående arbeten för annans räkning i balansräkning). Specifikationen utvisar arbetad tid, intäkter, materialkostnader och lönekostnader m.m. per projekt. På specifikationen finns inga anteckningar om någon granskning. Detsamma gäller en utskriven kundreskontra per balansdagen.

#### *Revisorns uppgifter*

A-son har uppgett följande.

Bolaget redovisade entreprenaduppdrag till fast pris enligt alternativregeln i K2. Eventuell vinst på projekten redovisades först när ett projekt hade färdigställts. Detta borde ha framgått av årsredovisningens upplysningar om redovisningsprinciper men det gör det inte. Det var ett misstag av honom att han inte upptäckte den bristen.

Hans granskning av balansposten Pågående arbete för annans räkning bestod av följande åtgärder. Han granskade att beloppet i huvudbok och årsredovisning stämde överens med sammanställningen från bolagets projektredovisningssystem. Han bedömde att beloppet föreföll rimligt vid en jämförelse med föregående år och bolagets ökade omsättning. Historiskt sett hade företagsledningen försökt att avsluta projekt och fakturera ut så mycket som möjligt i samband med årsbokslutet. Han träffade också den av bolagets delägare som var ansvarig för ekonomiadministrationen. Vid mötet gick de igenom de projekt som fanns pågående per balansdagen. Delägaren förklarade hur företagsledningen hade resonerat vid värderingen av projekten. De tittade också tillsammans på vilken fakturi-

ring som hade skett före och efter bokslutsdagen och han ställde också frågor kring detta.

Bolaget hade under sommaren 2021 införskaffat ett nytt projektredovisningssystem. Systemet gav möjlighet att på ett överskådligt sätt se nedlagda utgifter och fakturerade inkomster på de projekt som inte var avslutade per ett visst datum. Det hade medfört att bolaget efter systembytet hade kunnat uppvisa en tillförlitlig och jämn resultatrapportering. I samband med systembytet räknade han tillsammans med bolaget fram vilken självkostnad som bolaget hade per tillgänglig arbetstimme.

Bolaget hade vuxit snabbt under några år och hade saknat tillräckligt bra systemstöd för en tillräckligt tillförlitlig resultatrapportering under löpande år. Det tidigare använda systemet hade haft betydande begränsningar. Exempelvis hade man inte kunnat ta fram nedlagda utgifter och fakturerade inkomster per projekt per ett historiskt datum. Systemet hade endast kunnat tillhandahålla information momentant. Den begränsningen gjorde att bolaget hade haft svårigheter att skapa en betryggande resultatrapportering löpande under året och det hade inneburit mycket manuellt arbete i samband med årsbokslut. Från hösten 2021 var det hans uppfattning att företagsledningen hade ett väl fungerande system och tillräckliga kunskaper för att resultatrapporteringen skulle vara betryggande.

Hans bedömning att intäktsredovisningen var förknippad med risk berodde på situationen fram till systembytet under år 2021. I samband med systembytet var företagsledningen starkt fokuserad på att åstadkomma ett arbetssätt för att mäta och värdera pågående arbeten på ett korrekt sätt och därmed uppnå en hög kvalitet avseende periodisering av resultatet.

Han granskade kundfakturer utställda i februari och mars 2022 med avseende på periodisering, framför allt eventuell förekomst av förskott. Han granskade dessa direkt i projektredovisningssystemet. Han kontrollerade även en sekvens på cirka 50 kundfakturer i februari 2022 med avseende på obruten nummerserie.

#### *Revisorsinspektionens bedömning*

Ett företag ska enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) lämna upplysning i not om de värderingsprinciper som det tillämpar. Enligt K2 p. 18.5 ska ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris lämna upplysning om huruvida företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln för dessa uppdrag. I elbolagets årsredovisning

saknas den upplysningen. Genom att inte påtala för bolaget att denna upplysning saknades i årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionssed.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I bolag som har entreprenaduppdrag är det normalt också väsentligt att granska projektredovisningen för uppdragen, oavsett om uppdragen är på löpande räkning eller till fast pris och oavsett vilka principer för resultatavräkning som tillämpas. Av A-sons dokumentation har framkommit att han ansåg att nettoomsättningen och andra poster i årsredovisningen som var förknippade med redovisningen av bolagets entreprenaduppdrag var väsentliga poster att granska. Han bedömde dessutom att det fanns en risk för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen, hänförliga till oegentligheter.

Av dokumentationen går inte att utläsa vilken granskning A-son utförde av intäktsredovisningen och de andra posterna som var relevanta för projektredovisningen, inklusive de som tog sikte på risken för sådana väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som kunde bero på oegentligheter. De granskningsåtgärder som han har redogjort för i yttrande till Revisorsinspektionen i form av periodiseringskontroll, sekvenskontroll av 50 kundfakturor och avstämning av projektredovisningen mot huvudboken per balansdagen gav honom inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna godta den samlade intäkts- och kostnadsredovisningen för räkenskapsåret och de balansposter som var förknippade med entreprenaduppdragen. De upplysningar som han har lämnat om bolagets två system för projektredovisning innehåller inte någon beskrivning av några utförda granskningsåtgärder. Upplysningarna om de åtgärder som han utförde vid sina möten med företagsledningen är allmänt hållna och medger ingen bedömning av huruvida han utförde en tillräcklig granskning och inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende de aktuella posterna i årsredovisningen. A-son har därför inte gjort sannolikt att dessa åtgärder utfördes. Revisorsinspektionen utgår därför, vid sin bedömning av hans granskningsinsatser, från att sådana åtgärder inte kom till stånd (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att den granskning som framgår av A-sons dokumentation och yttranden till inspektionen inte gav honom grund för att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret och övriga till entreprenaduppdragen relaterade poster i årsredovisningen. Bristerna vid granskningen

var sådana att han – med hänsyn till nettoomsättningens och övriga posters betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 4 Intäktsredovisning (bilbolaget)

### *Årsredovisningen*

Bilbolaget redovisade en nettoomsättning med 81,2 mnkr för det aktuella räkenskapsåret. Av årsredovisningen och A-sons revisionsdokumentation framgår att bolagets verksamhet bestod i handel med bilar, med en återförsäljaragentur för två bilmärken, med tillhörande service- och plåtverkstad.

### *Revisionsdokumentationen*

Av A-sons dokumentation över planering och riskbedömning framgår att han bedömde posten Nettoomsättning som en väsentlig post. Det framgår också att han ansåg att risken för att intäktsredovisningen var förknippad med risk för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter var låg. Av dokumentationen kan dock inte utläsas vilken grund han hade för denna slutsats.

I dokumentationen finns en kort beskrivning av rutinen vid försäljningen av bilar. Av beskrivningen framgår att säljaren upprättade ett kontrakt med kunden innehållande pris, inbyte och eventuell extrautrustning m.m. Om kunden behövde finansiering av bilaffären, upprättades även ett finansieringskontrakt. När kunden hade undertecknat handlingarna, lämnades de till bolagets ekonomichef. Sedan betalningen av köpeskillingen för bilen hade godkänts, registrerade ekonomichefen den nye ägaren på fordonet.

I dokumentationen beskrivs också vilka informationssystem som var relaterade till försäljningsrutinen; dels ett administrativt system för bilhandelsverksamhet, dels ett ekonomisystem. De fel som A-son bedömde skulle kunna inträffa i försäljningsrutinen var dels uppkomsten av kundförluster, dels felaktiga utleveranser.

Av dokumentationen framgår vidare att det fanns ett flertal huvudbokskonton där bolagets olika typer av intäkter bokfördes, bl.a. försäljning av nya och begagnade bilar, reservdelar, utförda verkstadsarbeten och biluthyrning. Det fanns också separata huvudbokskonton för intäktsjusteringar såsom rabatter.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för granskningen av posten Nettoomsättning. I arbetsprogrammet anges planerade åtgärder som tar sikte på räkenskapspåståendena förekomst, fullständighet och avklipp. Den enda anteckning som finns vid respektive granskningsåtgärd är ”u.a”. Det förekommer inga beskrivningar av granskningens omfattning och inriktning eller av gjorda iakttagelser. De underlag från bolaget som finns i dokumentationen utgörs främst av bokslutshandlingar avseende balansräkningens konton. Inte heller dessa innehåller några anteckningar om granskning.

#### *Revisorns uppgifter*

A-son har uppgett följande.

En omständighet som bidrog till bedömningen om att risken för oegentligheter var låg var att bolaget hade en mycket kunnig economichef. Han bedömde att denne hade en mycket stor integritet och mycket god kontroll på de affärer som utfördes i bolaget. Bolaget ägdes av två personer som tidigare hade varit anställda i bolaget som bilsäljare respektive verkstadschef. Hans intryck var att de hade gott omdöme och att deras inställning motverkade risken för eventuella oegentligheter. Det fanns inga ersättningar till anställda som byggde på prestation. Därmed hade han inte kunnat identifiera något yttre ”incitamentstryck” för oegentligheter.

Granskningen av intäkterna utfördes i slutet av mars 2022 i samband med granskningen av bokslutet. En granskningsåtgärd var att granska de tio första bilförsäljningstransaktionerna under år 2022. Syftet med detta var att granska avklipp mot varulager samt att granska värderingen av de fordon som fanns i lager per balansdagen. Det gjordes inga iakttagelser som kunde tyda på brister i avklipp mot varulager eller i värderingen av fordon per balansdagen.

Vidare kontrollerade han nummerserien för fakturor avseende försäljningen av begagnade fordon. En sekvens om cirka 50 fakturor kontrollerades. Han konstaterade att nummerserien var obruten.

När det gällde per balansdagen ännu inte fakturerade arbetsordrar i bil- och plåtverkstad tog han ett stickprov på de fem största beloppen per arbetsorder. Han kontrollerade att de hade blivit fakturerade och när det hade skett. Granskningen visade att samtliga stickprov hade fakturerats på nästkommande räkenskapsår, 2022.



Hans bedömning var att bolaget hade väl fungerande system för att ta betalt för de tjänster som utfördes och för de produkter som såldes.

#### *Revisorsinspektionens bedömning*

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. Bolaget hade flera olika slag av intäkter och bokföringen hade också huvudbokskonton i bokföringen för intäktsjusteringar i form av rabatter.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar anseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* 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, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. Detta grundantagande kan i vissa fall avfärdas, exempelvis om det bara finns en enda typ av enkla intäktstransaktioner, såsom hyresintäkter från en enda hyresfastighet.<sup>1</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 l. ii. Detta innebär enligt ISA 315 p. A 218 bl.a. att revisorn måste identifiera sådana kontroller i bolaget som hanterar riskerna. Revisorn måste då också utvärdera bl.a. om kontrollerna har utformats på ett ändamålsenligt sätt enligt p. 26 a i samma ISA och att de har införts i enlighet med p. 26 d.<sup>2</sup>

De skäl som A-son har anfört för att bedöma risken för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter som låg är enligt Revisorsinspektionens uppfattning inte tillräckliga. Han hade därför inte grund att avfärda grundantagandet i ISA 240, utan borde ha utformat sin granskning i enlighet med kraven i ISA 240 och ISA 315 när det gäller betydande risker och ha vidtagit de åtgärder som då krävdes.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa att han utförde en tillräcklig granskning och att han inhämtade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för riktigheten i bolagets intäktsredovisning. De periodiseringskontroller som han har uppgett att han utförde gav honom revisionsbevis för att de granskade transaktionerna var bokförda på rätt

---

<sup>1</sup> Se ISA 240 p. A 31.

<sup>2</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.

räkenskapsår, men de gav honom inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret. Detsamma gäller den kontroll av nummerserien för cirka 50 fakturor som han har uppgett att han har utfört. Han har inte redogjort för några ytterligare granskningsåtgärder.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att den granskning som framgår av A-sons dokumentation och hans yttranden till inspektionen inte gav honom grund för att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret. 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 likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte påtalat för elbolagets styrelse att årsredovisningen saknade tillräckliga upplysningar om bolagets principer för intäktsredovisning. Han har inte i något av bolagen utfört en granskning som gav honom grund för att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. I elbolaget har han heller inte utfört en tillräcklig granskning av andra poster relaterade till bolagets entreprenaduppdrag. I båda bolagen har bristerna i granskningen varit sådana att han har saknat grund att tillstyrka bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. 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 avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisions

direktören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.