

## D 17

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens systematiska och uppsökande tillsyn (dnr 2015-231). Det som Revisorsinspektionen har funnit under sin genomgång har föranlett myndigheten att öppna detta disciplinärende. Revisorsinspektionens utredning har omfattat fem uppdrag. I detta beslut behandlas fyra av dessa. De benämns rörtryckningsbolaget, byggnadselementbolaget, skobutiksbolaget och kylbolaget. Av nedanstående uppställning framgår vilka räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat samt bolagens omsättning och balansomslutning för dessa år (belopp i mnkr).

| Bolag                  | Räkenskapsår              | Omsättning | Balansomslutning |
|------------------------|---------------------------|------------|------------------|
| Rörtryckningsbolaget   | 2013                      | 129,6      | 87,0             |
| Byggnadselementbolaget | 2013-08-30–<br>2014-08-31 | 25,4       | 16,9             |
| Skobutiksbolaget       | 2013                      | 10,8       | 3,9              |
| Kylbolaget             | 2013-07-01–<br>2014-06-30 | 17,1       | 18,0             |

A-son avgav för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

### 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 2–4 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. 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 enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder 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 Granskning av resultaträkningen (samtliga bolag)

A-sons dokumentation avseende granskningen av resultaträkningarna för de här aktuella bolagen består av ett arbetsprogram benämnt *Resultaträkning och löner*.

För merparten av granskningsåtgärderna har han angett U.a.<sup>1</sup> Under rubriken *Slutsats* har han antecknat att resultaträkningarna framstår som rimliga. Han har i samtliga revisionsuppdrag noterat procentuella förändringar mot föregående år när det gäller omsättning, bruttovinstmarginaler, personalkostnader och finansnetto.<sup>2</sup> Därutöver har han antecknat följande.

För **rörtryckningsbolaget** har han antecknat att bruttovinstmarginalerna hade förbättrats mot föregående år medan omsättning och personalkostnader hade minskat och att detta var en negativ utveckling för bolaget. Han har även noterat att årets rörelseresultat hade minskat vid jämförelse med föregående år, att det framstod som att bolaget hade en ”god kontroll över sina indirekta kostnader” och en bra och stabil finansiell och ekonomisk situation.

För **byggnadselementbolaget** har han noterat att det var bolagets första räkenskapsår. Han har också beräknat omsättning per månad och bruttovinstmarginaler och gjort noteringar avseende bolagets personal och finansnetto. Han har antecknat att tidigare inhyrd personal från och med januari 2014 var anställd i bolaget samt noterat att bolaget under rådande omständigheter föreföll ha en ”god kontroll över sina indirekta kostnader”. I dokumentationen finns kopior på ett antal kund- och leverantörsfakturer.

För **skobutiksbolaget** har han noterat att årets rörelseresultat hade minskat vid jämförelse med föregående år och att bolaget verkade ha en fortsatt ”god kontroll över sina indirekta kostnader”. Han har också noterat att bolaget i november 2013 hade öppnat en tredje butik och att detta påverkade både omsättning och resultat. I dokumentationen finns kopior på ett antal leverantörsfakturer.

---

<sup>1</sup> Granskningsåtgärderna är för rörtryckningsbolaget och byggnadselementbolaget är *Tagit del av periodboks slut, Jämför mot föregående år, Övriga belopp, Vad visar nyckeltalen, Löner – Löneunderlag, Bruttovinst/ täckningsbidrag, Omkostnadsutveckling, Rimlighet i resultatposter, Ränteintäkter/ räntekostnader och Löner – Löneberäkning*. För skobutiksbolaget och kylbolaget är granskningsåtgärderna *Jämför mot föregående år, Övriga belopp, Vad visar nyckeltalen, Bruttovinst/ Täckningsbidrag och Ränteintäkter/ räntekostnader*. För byggnadselementbolaget har han för granskningsåtgärderna *Tagit del av periodboks slut* och *Jämför mot föregående år* antecknat E/T.

<sup>2</sup> Dock inte förändringar mot föregående år vad avser byggnadselementbolaget, eftersom det var bolagets första räkenskapsår.

För **kylbolaget** har han noterat att omsättningen hade minskat tre år i rad. Han har också noterat att årets rörelseresultat hade försämrats väsentligt vid jämförelse med föregående år, att bolaget hade förbrukat hela sitt aktiekapital och upprättat en kontrollbalansräkning och att bolaget under rådande omständigheter inte föreföll ha en fortsatt ”god kontroll över sina indirekta kostnader”. I dokumentationen finns kopior på ett antal leverantörsfakturer.

A-son har förelagts att utförligt redogöra för sin granskning av de aktuella bolagens intäkter och av posterna Kostnader för råvaror och förnödenheter, Handelsvaror, Övriga externa kostnader och Personalkostnader.

A-son har uppgett följande.

Resultaträkningarna granskades via analyser av trender, utveckling av nettoomsättningen, övriga rörelseintäkter och rörelsekostnader, bruttovinstmarginal I och II, ”indirekta kostnader”, finansiellt netto och rörelseresultat efter finansiellt netto.<sup>3</sup> Dessutom granskades personalkostnaderna genom granskning av källskatter, löner, arbetsgivaravgifter, semesterlöneskuld och personalförsäkringar. Hans granskning samt betalnings- och periodiseringskontroller indikerade inte att det förekom några systematiska fel i bolagens bokföring. Granskningen av bolagens balansposter visade inga fel som skulle påverka värderingen i bolagens resultaträkningar på ett betydande sätt. Som en följd av detta gav redovisningen en rättvisande bild av respektive bolags resultat.

I fråga om **rörtryckningsbolaget** omfattade hans analyser de två senaste åren. I **skobutiksbolaget** och **kylbolaget** omfattade analyserna de tre senaste åren. I **byggnadselementbolaget**, som var nystartat, avsåg analyserna det aktuella året.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

---

<sup>3</sup> Revisorsinspektionen noterar att det av uppgifter i dokumentationen framgår att A-son har beräknat bruttomarginal 1 till omsättning minus kostnad för sålda varor i förhållande till omsättningen. Bruttomarginal 2 är omsättning minus kostnad för sålda varor och personal i förhållande till omsättningen.

A-sons dokumentation för respektive uppdrag består av ett arbetsprogram rubricerat *Resultaträkning och löner* där granskningsåtgärder har markerats med U.a. Hans anteckningar utgörs väsentligen av noteringar om förändringar mot föregående år och, när det gäller tre av bolagen, att de föreföll ha en ”god kontroll över sina indirekta kostnader”. Som framgått ovan har han i detta ärende uppgett att hans granskning av resultaträkningen i allt väsentligt gjordes genom analyser av intäkter och kostnader och att han inte fann några väsentliga fel som skulle påverka respektive bolags resultaträkning.

I ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 samt A 8 anges att olika typer av analytisk granskning ger olika grad av säkerhet. Det medför att vissa slag av analytisk granskning inte ger tillräcklig säkerhet och måste kompletteras med andra slag av granskningsåtgärder (jfr t.ex. p. A 8 och A 10 i ISA 520).

Revisorsinspektionen anser att den analytiska granskning som A-son har beskrivit inte har varit av den art och omfattning som krävs för att erhålla tillräckliga revisionsbevis för bolagens intäkter och kostnadsposterna Kostnader för råvaror och förnödenheter, Handelsvaror, Övriga externa kostnader och Personalkostnader. Inte heller har det, såvitt framkommit, vidtagits nödvändiga kompletterande granskningsåtgärder. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte i tillräcklig omfattning har granskat de aktuella bolagens resultaträkningar. Den bristfälliga granskningen innebär att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

#### 4 Varulager (byggnadselementbolaget och skobutiksbolaget)

**Byggnadselementbolagets** varulager uppgick per balansdagen den 31 december 2013 till 4,2 mnkr, vilket motsvarade 25 procent av balansomslutningen. På ett arbetsprogram avseende varulager har flertalet granskningsåtgärder markerats med

U.a.<sup>4</sup> Avseende granskningsåtgärderna *Rimlighetsbedömning mot föregående år, Närvaro vid inventering, Kontrollinventering på bokslutsdagen och Korrigering av lagersaldo efter inventering* har A-son noterat E/T. Arbetsprogrammet innehåller även frågor om huruvida räkenskapspåståendena existens, rättigheter och förpliktelser, fullständighet, värdering och förvaltning hade uppfyllts. Samtliga frågor var besvarade med Ja. A-son har som slutsats noterat att varulagret framstod som rimligt värderat. Enligt en notering i arbetsprogrammet gjordes granskningen av varulagret genom summeringskontroll, bruttovinstkontroll genom granskning av resultaträkningens vinstmarginaler och priskontroll via jämförelse mellan inköpsfakturornas prissättning och lagerlistans prissättning av olika produkter.

I dokumentationen finns ett större antal leverantörsfakturer och en sammanställning över artiklar i lagret. På sammanställningen har gjorts ett antal markeringar.

**Skobutiksbolagets** lagervärde uppgick per balansdagen den 31 december 2013 till 3 mnkr, vilket motsvarade 79 procent av balansomslutningen. På ett arbetsprogram avseende varulager har samtliga granskningsåtgärder markerats med U.a. förutom åtgärden *Närvaro vid inventering* som är markerad E/T.<sup>5</sup> I arbetsprogrammet har samma räkenskapspåståenden som anges ovan beträffande byggnadselementbolaget besvarats med Ja. Det finns också en anteckning om att varulagret granskades genom summeringskontroll, jämförelse mot föregående års lagerlista, priskontroll via jämförelse mellan lagerlistans prissättning och inköpsfakturers priser samt genom bruttovinstkontroll. Vidare finns en anteckning om att lagrets omsättningshastighet hade minskat under år 2013 jämfört med åren 2010–2012. En orsak till försämringen angavs vara att bolaget hade öppnat en tredje skobutik som hade lägre omsättningshastighet. Även bolagets bruttomarginal hade sjunkit under år 2013. A-son har som sin slutsats antecknat att lagret framstod som rimligt redovisat.

---

<sup>4</sup> A-son har antecknat U.a. avseende granskningsåtgärderna *Stäm av mot specifikation, Nyckeltal, Översiktlig granskning av lagerlista, Inventeringsintyg, Inventeringsinstruktion, Avstämning av varulager mot inköpsfakturer, Avgränsning mot andra balansposter, Lägsta värdets princip, FIFO, Priskontroll, Inkursbedömning/ nedskrivningsbehov, Bruttovinster, Periodiseringskontroll och Försäkringsskydd.*

<sup>5</sup> A-son har antecknat U.a. avseende granskningsåtgärderna *Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Nyckeltal, Översiktlig granskning av lagerlista, Inventeringsintyg, Inventeringsinstruktion, Lägsta värdets princip, Priskontroll, Inkursbedömning/ nedskrivningsbehov och Försäkringsskydd.*

I dokumentationen finns lagerlistor från bolagets lagerredovisningssystem avseende respektive butik. På listorna finns markeringar vid ett antal belopp. Det finns även manuella sammanställningar över ett antal varor och ett stort antal leverantörsfakturor.

A-son har förelagts att redogöra för sin granskning och att uppge på vilka grunder han tog ställning till lagrens existens, fullständighet och värdering. Han har även förelagts att förklara varför han inte var närvarande vid bolagens inventeringar.

A-son har uppgett följande.

Beträffande **byggnadselementbolaget** var det, genom den ovan nämnda granskningen tillsammans med bolagets detaljerade lagerlistor och med beaktande av att bolagets verksamhetssyfte var att bedriva produktion och försäljning, ställt utom allt tvivel att lagret existerade. Det fanns inte heller något som antydde att värdet av lagret avvek från det som bolagets ledning hade angett.

På grund av en felaktigt genomförd arbetsplanering fanns det ingen tid att genomföra en granskning av bolagets varulager på plats. Bolaget hade en strikt intern kontroll och han bedömde därför att risken var liten för att fel skulle uppstå i lagerinventeringen. Han gjorde därtill själv en översiktlig bedömning av lagret och dess existens vid ett besök hos bolaget. Detta besök gjordes efter revisionens avslut.

Uppdraget som revisor i **skobutiksbolaget** hade han haft i bolaget sedan det bildades år 2003. I samband med de första tre årens bokslut genomfördes översiktliga lagergranskningar på plats i en av butikerna. I samband med besök hos en annan av butikerna de första åren som bolaget ägde butiken genomfördes även där översiktliga existensbedömningar. Med granskningen som grund och med beaktande dels av de uppgifter som bolaget hade lämnat i form av detaljerade lagerlistor, dels bolagets verksamhetsföremål – detaljhandel med skor och tillbehör i tre butiker – fann han det ställt utom allt tvivel att lagret existerade. Det fanns heller inte något som antydde att värderingen av lagret avvek från det som bolagets

ledning hade angett. Han har vid flera tillfällen besökt bolagets butiker under de år som han har haft revisionsuppdraget. Vid varje besök har han gjort en existensbedömning av bolagets olika lagertillgångar. På grund av en felaktigt genomförd arbetsplanering fanns det vid den aktuella revisionen inte möjlighet att genomföra en granskning av bolagets varulager på plats. Med beaktande av att varulagret var väsentligt för de finansiella rapporterna kan det eventuellt ha funnits behov av att han närvarade vid lagerinventeringen.

A-son har förelagts att uppge i vilken omfattning genomförda granskningsåtgärder skulle kunna kompensera förhållandet att han inte närvarade vid bolagens lagerinventering under räkenskapsåret 2013/14 respektive 2013.

A-son har tillagt följande.

Han hade tidigare gjort en utvärdering av respektive företagslednings instruktioner och rutiner avseende registrering och kontroll av resultaten av företagets lagerinventering. Förutsättningar för fortsatt drift var vid revisionstillfället uppfyllda för respektive bolag vilket säkerställde värdet på tillgångsposten. Han granskade även inkuransavdragen och gjorde en analytisk granskning av respektive bolags resultaträkning som han jämförde med branschindex.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid lagerinventeringen, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om inte heller detta är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* p. 8.

Revisorsinspektionen konstaterar att en revisor ska organisera sin verksamhet och göra en planering av sitt arbete så att det är möjligt att utföra en godtagbar revision i samtliga de uppdrag som revisorn har åtagit sig. Detta innebär att en revisor kan vara skyldig att disponera sin och revisionsbyråns tid så att han eller hon har möjlighet att närvara vid revisionsklientens lagerinventering. Det som A-son har uppgett om att han genom en felaktigt genomförd arbetsplanering inte kunde närvara vid lagerinventeringarna i byggnadselementbolaget och skobolaget utgör enligt ISA 501 inte grund för honom att utelämna denna granskningsåtgärd. Oavsett skälen för att han inte närvarade vid inventeringarna var han skyldig att vidta alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga revisionsbevis för varulagrens existens och skick.

Av dokumentationen och av A-sons yttranden framgår i och för sig att han gjorde viss granskning av posten Varulager i de två bolagen. Revisorsinspektionen anser dock att den granskning som han uppger att han har utfört inte kunde ersätta närvaro vid en lagerinventering. Hans granskning av posten Varulager var därför otillräcklig. Han hade därmed inte grund för att bedöma varulagrens existens och skick. Med hänsyn till att posten var väsentlig i båda bolagen saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## **5 Pågående arbete (rörtryckningsbolaget, byggnadselementbolaget och kylbolaget)**

I fråga om posten Pågående arbete innehåller A-sons dokumentation arbetsprogram där han för föreslagna granskningsåtgärder har noterat vad som framgår av nedanstående tabell.

| Åtgärd                                           | Rörtrycknings-<br>bolaget | Byggnadselement<br>-bolaget | Kylbolaget |
|--------------------------------------------------|---------------------------|-----------------------------|------------|
| Stäm av mot<br>specifikation                     | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Rimlighetsbedöm mot<br>tidigare år               | U.a.                      | E/T                         | U.a.       |
| Genomgång av avtal                               | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Avstämning<br>projektredovisning mot<br>huvudbok | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Projektredovisning                               | U.a.                      |                             | U.a.       |
| Kostnaderna på rätt<br>projekt?                  | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Avgränsning                                      | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Analysera<br>täckningsbidragsnivån               | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Värderingsprincip                                | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Lägsta värdets princip                           | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Resultatavräkning                                | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Förekommer<br>fastprisjobb?                      | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Reserv för förlustrisker                         | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Omkostnadspålägg                                 | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Periodiseringskontroll                           | U.a.                      | U.a.                        | U.a.       |
| Fakturering                                      | U.a.                      | U.a.                        |            |
| Finns ”gamla” ej<br>avslutade projekt            |                           |                             | U.a.       |
| Värde överstigande<br>anskaffningsvärde          |                           |                             | U.a.       |
| Jämför mot förskott<br>från kunder               |                           |                             | U.a.       |

I respektive arbetsprogram har han noterat att räkenskapspåståendena existens, fullständighet och värdering hade uppnåtts. För rörtryckningsbolaget och byggnadselementbolaget har han därutöver noterat att påståendena hade uppnåtts när det gällde rättigheter och förpliktelser samt förvaltning. Han har för samtliga bolag antecknat att posten Pågående arbete framstod som rimligt redovisad.

**Rörtryckningsbolaget** redovisade per balansdagen den 31 december 2013 nedlagda kostnader i pågående arbeten med 7,5 mnkr och fakturerade belopp med 7,2 mnkr. I A-sons dokumentation ingår en specifikation över de 15 fastprisprojekt som inte var avslutade per balansdagen den 31 december 2013. Specifikationen visar för varje projekt nedlagda direkta och indirekta kostnader. Han har antecknat att han hade granskat posten översiktligt, dels via periodiseringskontroll för november 2013–februari 2014, dels via betalningskontroll för januari–februari 2014. Han har vidare noterat att det framstod som att värderingen av posten Pågående arbete hade skett på ett riktigt sätt, att han bedömde att det inte fanns någon förlustrisk i projekten samt att nettovärdet av pågående arbete hade minskat mot föregående år och utgjorde ett mindre belopp i förhållande till bolagets kapital. Han har vidare gjort en notering om att risken för felvärdering torde vara liten och även noterat att pågående arbeten hade värderats utifrån den alternativregel som framgår av Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd.<sup>6</sup>

**Byggnadselementbolaget** redovisade per balansdagen den 31 augusti 2014 nedlagda kostnader i pågående arbeten med 15,9 mnkr. Fakturerade belopp uppgick till 13,7 mnkr. I A-sons dokumentation finns en bokslutsbilaga som utvisar åtta fastprisprojekt som inte var avslutade per balansdagen den 31 augusti 2013. Nedlagda kostnader är i förteckningen inte uppdelade på nedlagt material, nedlagda personalkostnader och indirekta kostnader, vilket A-son även antecknat. Han har också antecknat att han granskade posten genom periodiserings- och betalningskontroll för juli–oktober 2014. Han har vidare antecknat att det framstod som att värderingen till nettovärde var korrekt gjord, att bruttobeloppen framgick av not och att det inte framstod som att det förelåg något nedskrivningsbehov. Han har

---

<sup>6</sup> Alternativregeln framgick vid den aktuella tidpunkten av bl.a. BFNR 2003:3 *Redovisning av intäkter*.

slutligen noterat att pågående arbete föreföll ha värderats utifrån den alternativregel som framgår av BFN:s allmänna råd.

I dokumentationen finns kopior av fyra kundfakturer avseende tre pågående projekt och en sammanställning över intäkter, kostnader och resultat för bolagets samtliga projekt. På sammanställningen har A-son markerat de projekt som i bokslutsbilagan anges vara pågående.

**Kylbolaget** redovisade per balansdagen den 30 juni 2014 nedlagda kostnader i pågående arbeten med 11,4 mnkr och fakturerade belopp med 12,3 mnkr. I A-sons dokumentation finns en bokslutsbilaga över 18 projekt som ingick i posten Pågående arbete. Han har antecknat att han hade gjort periodiserings- och betalningskontroll för perioden maj–augusti 2014. Han har även antecknat att det framstod som att värdering av pågående arbete och à contofakturering hade skett på ett riktigt sätt. Av dokumentationen framgår att han gjorde en genomgång av de nedlagda direkta kostnaderna och den fakturering som hade skett efter balansdagen. Hans slutsats var att posten Pågående arbete sammantaget inte borde innebära någon total risk för förluster i de 18 projekten men att förlustrisk i enskilda avtal skulle komma att beaktas i nästkommande års resultat. Han har vidare noterat att bolaget har tillämpat den alternativregel som framgår av BFN:s allmänna råd.

I dokumentationen finns utdrag ur projektredovisningen per balansdagen den 30 juni 2014 för tre projekt. För dessa projekt finns även utdrag ur projektredovisningen per den 11 januari 2015. I dokumentationen finns för ett av dessa projekt en slutfaktura daterad den 24 november 2014. Av bokslutsbilagan framgår att projektet per balansdagen den 30 juni 2014 redovisades som ett netto med minus 161 tkr (pågående arbeten 787 tkr och fakturerat à conto 947 tkr). Projektredovisningen visade den 11 januari 2015 en förlust om 465 tkr. I projektredovisningen ingick inga indirekta kostnader. När det gäller de övriga två projekten kan det av uppgifterna i dokumentationen inte utläsas om de var färdigställda eller fortfarande pågående när A-son genomförde sin granskning i januari 2015.

A-son har förelagts att redogöra för hur han säkerställde att granskningen av de av bolagen redovisade pågående arbetena var fullständiga, korrekta och rätt värderade.

A-son har uppgett följande.

**Rörtryckningsbolaget** hade en mycket god intern kontroll och en god förvaltning. Av detta följde att bolagets redovisning och projektrapportering fungerade på ett mycket tillfredsställande sätt och att de projektrapporter som togs fram för varje projekt motsvarade de ekonomiska resultaten för varje projekt. Hans granskning var övergripande och inriktad mot substansgranskning. Han gick igenom de olika projekten med bolagets ekonomiansvariga och dess anställda projektledare. Av de periodiserings- och betalningskontroller som han gjorde framkom inte att det skulle finnas risk för fel i värderingen.

Hans granskning av posten Pågående arbete i **byggnadselementbolaget** var övergripande. Han fann inte något som tydde på att redovisningen skulle vara fel. Bolagets ägare hade stor integritet och vilja att allt skulle bli rätt. Bolaget föreföll ha god kvalitet på sin bokföring och styrelsen på sin förvaltning och han bedömde därför att risken för fel var låg. Bolaget föreföll därmed ha god kontroll över sin verksamhet. Eftersom bolaget saknade rutiner för att säkerställa den interna kontrollen, inriktades granskningen mot substansgranskning.

Granskningen av **kylbolaget** gjordes på övergripande nivå. Han granskade inte några kundavtal. I samband med revisionen gjorde han tillsammans med bolagets företagsledare och dess redovisningskonsult en genomgång av projektens resultat och framtida utveckling. Eftersom det framstod som att bolagets ledning saknade rutiner för att säkerställa den interna kontrollen, inriktades revisionen mot substansgranskning. Av den periodiserings- och betalningskontroll som han gjorde framkom inte att det skulle finnas risk för fel i värderingen. Bolaget gjorde en total värdering av samtliga projekt som omfattades av posten Pågående arbete. Under de omständigheter som rådde vid boksluts- och revisionstillfället bedömde han att det var mer rättvisande att värdera samtliga projekt tillsammans. Vid granskningen och efter hans samtal med bolagets ekonomikonsult och företagsledare gjorde han

bedömningen att de samlade vinstprojekten översteg de samlade förlustprojekten med betydande belopp. Som en följd av detta kunde han acceptera värderingen trots att reglerna förespråkar annat. Han ansåg att en kvittning av framtida vinster och förluster gav en bättre bild av bolaget.

Bolaget föreföll ha en god intern kontroll. Av detta följde att bolaget hade ett redovisningssystem och en projektredovisning som fungerade mycket bra. De projektrapporter som togs fram för varje projekt motsvarade det ekonomiska resultatet för varje projekt. Han hade inte upptäckt några tidigare brister i bokföringen eller i den interna kontrollen. Eftersom hans granskning visade att bolagets löpande bokföring var av mycket god kvalitet, borde också bolagets projektredovisning vara tillförlitlig.

A-son har även redogjort för de tre här aktuella bolagens rutiner för redovisning av pågående projekt.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för hur periodiserings- och betalningskontroller skulle verifiera värdet av pågående arbeten per balansdagen för de tre bolagen. Han har även förelagts att uppge sin bedömning av omfattningen av förlustprojekt i kylbolaget. Han har vidare förelagts att redogöra för vilka underlag han hade tillgång till när han bedömde risken för förluster i projekten alternativt att det inte skulle finnas några fel i värderingen. Slutligen har han förelagts att redogöra för eventuell granskning vad avser granskningsåtgärderna *Resultatavräkning* och *Fakturering* i rörtryckningsbolaget och byggnadselementbolaget.

A-son har tillagt följande.

När det gäller **rörtryckningsbolaget** och **byggnadselementbolaget** granskade han kundavtalen översiktligt i samband med genomförda samtal med företagsledningen, en granskning som han inte har dokumenterat i den omfattning som skulle behövas. Utifrån en samlad bedömning av bolagens rutiner och system för upprättande av projektredovisning, samtal med berörda personer, genomgång och analys av respektive bolags resultaträkning samt genomgång av varje projekts

redovisningsrapport kunde han ta ställning till granskningsåtgärderna *Resultatavräkning* och *Fakturering*.

Han hade tillgång till de tre bolagens projektredovisningssystem. Den granskning som han utförde för att få revisionsbevis för posten Pågående arbete var dels analytisk granskning, dels granskning av att kundfakturor hade blivit betalda.

A-son har vidare redogjort för ett antal granskningsåtgärder vad avser pågående arbeten, dock utan att redogöra för någon utförd granskning i här aktuella revisionsuppdrag.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I samtliga här aktuella bolag redovisades posten Pågående arbete till väsentliga belopp per respektive balansdag. A-son hade därför anledning att ägna posten och bolagens rutiner kring denna särskild uppmärksamhet. Dokumentationen tyder visserligen på att viss granskning skedde. Det går emellertid inte av dokumentationen att utläsa om A-son tog del av någon bedömning av eller gjorde någon egentlig granskning avseende risken för brister i posten. Detta borde han ha gjort, så mycket mera som det i vart fall i ett av bolagen fanns uppgifter om att ett projekt gick med förlust. Han har inte heller genom de förhållandevis allmänt hållna uppgifter om granskningen som han har lämnat till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han införskaffade tillräckliga revisionsbevis i detta avseende. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av posten Pågående arbete var bristfällig i samtliga tre här aktuella bolag och att han därför saknade underlag för att kunna bedöma värdet av de redovisade beloppen (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Det medförde – eftersom posten var väsentlig i samtliga tre bolag – att han även saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 6 Fortsatt drift (kylbolaget)

Av kylbolagets årsredovisning framgår att bolaget per balansdagen den 30 juni 2014 redovisade ett eget kapital med minus 1,9 mnkr. Årets resultat redovisades med minus 2,1 mnkr. I årsredovisningen anges att denna har upprättats enligt årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd för mindre företag. I förvaltningsberättelsen anges att bolaget hade upprättat en kontrollbalansräkning per balansdagen och att denna visade att mer än halva aktiekapitalet var förbrukat. Några ytterligare upplysningar om eventuella problem med fortsatt drift lämnas inte.

I A-sons dokumentation finns kopior av kontrollbalansräkningen. Hans yttrande över kontrollbalansräkningen är daterat den 25 augusti 2014. I dokumentationen finns även ett protokoll från en extra bolagsstämma den 26 augusti 2014 där det anges att kontrollbalansräkningen lades fram och att bolagets enda aktieägare beslutade att driva verksamheten vidare under åtta månader.

Enligt ett e-postmeddelande från bolagets ekonomikonsult, daterat den 11 januari 2015 och adresserat till bolagets verkställande direktör och A-son, hade bolaget inte heller under det andra halvåret 2014 gått med vinst.

I ett arbetsprogram har A-son rörande sin bedömning om bolagets möjligheter till fortsatt drift angett U.a.

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för sina ställningstaganden avseende fortsatt drift i samband med att han avgav sin revisionsberättelse den 22 januari 2015.

A-son har uppgett följande.

Han förde under december 2014 och januari 2015 samtal med företagsledningen och kylbolagets ekonomikonsult om bolagets fortsatta förutsättningar. Bolaget hade full beläggning under hösten 2014 och vintern 2014/2015. Vid revisionsberättelsens upprättande bedrev bolaget fortsatt verksamhet med full beläggning för sina

anställda och inhyrda underentreprenörer trots fortsatta likviditets- och resultatmässiga problem. Detta bekräftades vid samtal med bolagets ägare och ekonomikonsult. Förutom samtal med berörda parter omfattade hans granskning en genomgång av genomförda betalnings- och periodiseringskontroller för tiden juli–augusti 2014. I samband med det gjorde han en genomgång av den löpande bokföringen för denna tid. Bolagets ledning ville inte formulera några fler yttranden i förvaltningsberättelsen för årsredovisningen avseende räkenskapsåret 2013/14, vilket han accepterade under rådande omständigheter. Ledningens målsättning var att vända utvecklingen i en positiv riktning för bolaget. Eftersom kylbolaget i enlighet med 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) hade upprättat en kontrollbalansräkning när mer än halva aktiekapitalet var förbrukat och informerat om detta i förvaltningsberättelsen, fanns ingen anledning för honom att anmärka på detta i revisionsberättelsen.

Han hade kontakt med bolagets ledning både i december 2014 och i januari 2015, men han hade mest kontakt med bolaget i samband med revisionen av årsredovisningen. Ambitionen hos bolagets ledning och styrelse var att en andra kontrollbalansräkning med tillhörande andra kontrollstämma skulle upprättas inom åtta månader. Detta framgår av hans dokumentation.

Bolagets eget kapital torde inte ha blivit förbättrat för tiden juli 2014–januari 2015. Bolaget hade fortsatta svårigheter med sin likviditet och betalningsförmåga. Framtagna balans- och resultatrappporter visade att bolagets aktiekapital var fortsatt förbrukat. Det skulle antagligen bli svårt för bolagets ledning och styrelse att återställa aktiekapitalet i sin helhet till den andra kontrollstämman.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 2 kap. 4 § årsredovisningslagen anges ett antal grundläggande redovisningsprinciper. En av dessa är att företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet (antagandet om fortsatt drift). Av kylbolagets årsredovisning kan inte utläsas annat än att bolaget förutsattes fortsätta sin verksamhet.

Det måste antas att bolaget vid upprättandet av årsredovisningen har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 för mindre aktiebolag (K2). Om ett företag som tillämpar K2 bedöms sakna möjligheter att fortsätta sin verksamhet är dess redovisning, upprättad under antagande om fortsatt drift, förenlig med god redovisningssed, under förutsättning att företaget ännu inte har fattat ett beslut om att avveckla verksamheten. Revisorsinspektionen har uttalat att revisorn då inte ska uttala sig med avvikande mening avseende användandet av antagandet om fortsatt drift. Inspektionen uttalade samtidigt att det nu beskrivna förhållandet är att jämföras med en sådan väsentlig osäkerhetsfaktor som avses i ISA 570 *Fortsatt drift* p. 19 och 20.<sup>7</sup>

Bolaget, som hade upprättat en kontrollbalansräkning i augusti 2014, redovisade per balansdagen den 30 juni 2014 ett negativt eget kapital och dess resultat hade inte förbättrats efter räkenskapsårets utgång. A-son bedömde själv att det skulle bli svårt för bolagets styrelse att återställa aktiekapitalet i dess helhet till en andra kontrollstämma. Av A-sons egna uppgifter framgår också att bolaget hade problem med likviditeten. Dessa omständigheter visar på att det förelåg en väsentlig osäkerhetsfaktor när det gäller antagandet om fortsatt drift. Den omständigheten att det i förvaltningsberättelsen lämnades en upplysning om att det hade upprättats en kontrollbalansräkning innebar enligt Revisorsinspektionens mening inte att tillräckliga upplysningar hade lämnats. Det låg därför A-son enligt ISA 570 p. 20, i dess vid revisionstillfället gällande lydelse, att i sin revisionsberättelse uttala sig med reservation eller uttala en avvikande mening. Han vidtog dock inte några sådana åtgärder. Genom denna underlåtenhet har han åsidosatt god revisionssed.

## 7 Brister i årsredovisningen (rörtryckningsbolaget)

Av rörtryckningsbolagets årsredovisning för år 2013 framgår att bolagets omsättning redovisades med 129,6 mnkr och dess balansomslutning med 87 mnkr.

---

<sup>7</sup> Revisorsnämndens uttalande - Revisors agerande i samband med antagandet om fortsatt drift i bolag som tillämpar K2, den 13 maj 2016 i dnr 2016-631.

Motsvarande belopp för år 2012 var 179,1 mnkr respektive 92,1 mnkr. Bolagets årsredovisning saknar en finansieringsanalys<sup>8</sup>.

I årsredovisningens avsnitt om redovisningsprinciper nämns endast att fordringar och skulder var upptagna till de belopp varmed de beräknades inflyta respektive erläggas samt att periodisering av inkomster och utgifter hade skett enligt god redovisningssed. Det saknas information om principerna för redovisning av pågående arbeten och om hur vinstavräkning av pågående projekt hade gjorts.

Det framgår av A-sons dokumentation att bolaget hade ställt säkerheter som inte redovisades i bolagets årsredovisning.

A-son har uppgett följande.

Vad beträffar bristen på finansieringsanalys och upplysningar om redovisningsprinciper beror dessa på förbiseenden som borde ha påtalats vid revisionen.

Han gjorde en genomgång av de inventarier som var förenade med äganderättsförbehåll och de lån som var kopplade till dessa. Han gjorde också en avstämning mot årsredovisningen. Bolaget borde under rubriken *Ställda säkerheter* ha angett att vissa inventarier med ett bokfört värde om ca 25 mnkr var förenade med äganderättsförbehåll.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Ett bolag är enligt 1 kap. 3 § 4 årsredovisningslagen ett större företag bl.a. om det under två räkenskapsår i följd har överstigit mer än ett av följande gränsvärden: 50 anställda, en balansomslutning om 40 mnkr och en nettoomsättning om 80 mnkr.

I 2 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten angavs att i årsredovisningen för ett större företag ska det ingå en

---

<sup>8</sup> Från och med den 1 augusti 2014 ska ett större företags in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas i en kassaflödesanalys. Dessförinnan skulle företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret

finansieringsanalys. Av 5 kap. 2 § samma lag i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten framgick att principerna för värdering av tillgångar och skulder och avsättningar ska anges.<sup>9</sup>

Enligt 3 kap. 1 § årsredovisningslagen i dess lydelse vid den aktuella tidpunkten skulle ställda panter och ansvarsförbindelser redovisas inom linjen i årsredovisningen. I bilaga 1 till nämnda lag anges att panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas som avsättningar ska redovisas under rubriken Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser.

I rörtryckningsbolagets årsredovisning saknades för räkenskapsåret 2013 en finansieringsanalys samt information om principerna för redovisning av pågående arbeten och om vinstavräkning av pågående projekt. Det upplystes inte heller om säkerheter som bolaget hade ställt.

A-son borde ha påtalat de ovan redovisade bristerna för styrelsen och krävt rättelse i årsredovisningen. Om så inte skedde, skulle han ha upplyst om bristerna i sin revisionsberättelse. Genom att inte vidta någon av dessa åtgärder har han åsidosatt god revisionssed.

## 8 Uttalande från företagsledningen (samtliga bolag)

För **rörtryckningsbolaget** finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 24 april 2014. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 26 maj 2014.

För **byggnadselementbolaget** finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 26 september 2014. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 18 december 2014.

---

redovisas i en finansieringsanalys. (Se 6 kap. 5 § årsredovisningslagen.)

<sup>9</sup> Motsvarande reglering finns numera i 5 kap. 4 § årsredovisningslagen.

För **skobutiksbolaget** finns ett uttalande från företagsledningen daterat 26 maj 2014. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 23 juni 2014.

För **kylbolaget** finns ett uttalande från företagsledningen daterat den 17 december 2014. A-sons revisionsberättelse är avgiven den 22 januari 2015.

A-son har förelagts att kommentera varför han accepterade uttalanden som var daterade upp till tre månader innan han avgav sina revisionsberättelser.

A-son har uppgett följande.

Revisionen av **rörtryckningsbolaget** för räkenskapsåret 2013 påbörjades i slutet av april 2014. Revisionen av **byggnadselementbolaget** för räkenskapsåret 2013/14 påbörjades i slutet av september 2014. Revisionen av **skobutiksbolaget** för räkenskapsåret 2013 påbörjades i slutet av maj 2014. Revisionen av **kylbolaget** för räkenskapsåret 2013/14 påbörjades i mitten av december 2014. De skriftliga uttalandena upprättades i samband med att han påbörjade revisionerna. Han har numera ändrat sina rutiner när det gäller uttalande från företagsledningen så att de överensstämmer med kraven.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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

detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Genom att inhämta yttranden som var daterade mellan en och tre månader innan han avgav sina revisionsberättelser har A-son åsidosatt god revisionssed. Det som han har anfört som förklaring och att han har ändrat sina rutiner påverkar inte denna bedömning.

## 9 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete.

Han har inte i något av de bolag som har omfattats av Revisorsinspektionens granskning utfört någon godtagbar granskning av bolagens resultaträkningar. Bristerna i granskningen har varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

I två bolag där varulagret var väsentligt för de finansiella rapporterna har han inte varit närvarande vid revisionsklienternas lagerinventering, trots att det inte var praktiskt ogenomförbart. Han har inte heller vidtagit alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga revisionsbevis för lagrens existens och skick. Han har även av denna anledning saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

I tre bolag där posten Pågående arbete var väsentlig har han saknat revisionsbevis för att kunna bedöma värdet av pågående arbeten. Han har därmed även av detta skäl saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

I ett bolag har han underlåtit att uttala sig om de väsentliga osäkerheterna kopplade till antagandet om fortsatt drift. I ett annat bolag har han underlåtit att påtala brister i bolagets årsredovisning.

Slutligen har han i samtliga här aktuella revisionsuppdrag och räkenskapsår under-tecknat revisionsberättelserna utan att ha tillgång till skriftliga uttalanden som varit daterade i nära anslutning till denna tidpunkt.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Vid valet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande. Revisorsinspektionens granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av fem bolag. Vid granskningen av fyra av dessa – som har avsett ett mycket omfattande material – har Revisorsinspektionen konstaterat att hans revisionsarbete uppvisar mycket allvarliga brister. Det finns därmed starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att utföra revisioner av godtagbar kvalitet. Omständigheterna får sammantaget anses vara så synnerligen försvårande att hans auktorisation som revisor, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § andra stycket revisorslagen, ska upphävas med omedelbar verkan.

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, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Carin Rytoft Drangel, experten Kerstin Stenberg samt biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren, som har föredragit ärendet, närvarat.