

Disciplinärende auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens riskbaserade tillsyn¹, dnr 2016–1396. Det som kommit fram i det ärendet, och som redovisas nedan, har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende. Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för fem aktiebolag. I detta beslut behandlas hans revisionsarbete i fyra av dessa bolag, här benämnda **konsultbolaget**, **marknadsföringsbolaget**, **tradingbolaget** och **bensinstationsbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
Konsultbolaget	2015	3,6	1,8
Marknadsföringsbolaget	2015	2,4	1,8
Tradingbolaget	2015-09-01-2016-08-31	6,3	1,7
Bensinstationsbolaget	2015-09-01-2016-08-31	72,3	11,1

För samtliga i ärendet aktuella bolag och räkenskapsår avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

¹ Tidigare kallad systematisk och uppsökande tillsyn (SUT).

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–6 behandlas A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad 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 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standards 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 enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall har det emellertid ansetts att Revisorsinspektionens bevisbörda övergår 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 en 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 inte förmår att göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäkter och kostnader (samtliga bolag)

3.1 Konsultbolaget

Konsultbolaget tillhandahöll konsulttjänster inom inredning, arkitektur och byggverksamhet och redovisade för det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 3,6 mnkr (vilket innebar en minskning med 47 procent jämfört med föregående år), kostnader för handelsvaror med 2,5 mnkr, övriga externa kostnader med 0,5 mnkr och personalkostnader med 1,2 mnkr.

I A-sons revisionsdokumentation finns ett arbetspapper, benämnt Planering 2015, med kortfattade upplysningar. Av arbetspappret kan utläsas att A-son hade varit bolagets revisor under flera år och att han bedömde att personen som skötte bolagets redovisning gjorde det på ett kvalitetsmässigt mycket bra sätt. Vidare framgår att A-son avsåg att göra en substansgranskning. I arbetspappret anges inte vilken väsentlighetsnivå som hade fastställts för de finansiella rapporterna som helhet eller vilka risker som substansgranskningen skulle hantera.

I dokumentationen av granskningen av rörelseintäkter och rörelsekostnader finns en resultatrapport med avbockningar. Det framgår inte av dokumentationen vad avbockningarna betyder.

I granskningsprogrammet har A-son avseende balansposten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter* antecknat att han hade läst igenom resultaträkningen och haft kontakt med ägaren via e-post och telefon och att han inte hade något ytterligare att tillägga. Han har även noterat ”ok”. Det finns inga kommentarer om vad som hade diskuterats med ägaren.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han genomförde några andra granskningsåtgärder av konsultbolagets intäkter och kostnader. Han har därför förlagts att redogöra för sina granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Han har varit revisor i bolaget under flera år och har därför god kännedom om dess struktur, verksamhet och administrativa hantering. Under åren har han löpande följt bolaget genom kontakt med dess ägare och företrädare. Hans goda kännedom om

bolagets verksamhet och utveckling har varit styrande vid hans planering av revisionsuppdraget.

Med hänsyn till bolagets storlek bedömde han att det saknades möjlighet till effektiv intern kontroll. Granskningen koncentrerades därför till substansinriktade åtgärder. Av bockarna på resultatrapporten framgår att han stämde av posterna i resultaträkningen mot årsredovisningen. Han gjorde även jämförelser mot tidigare år och kontrollerade rimligheten i bl.a. löner och sociala kostnader. I hans revisionsdokumentation avseende granskningen av balansposterna, t.ex. *förutbetalda kostnader*, finns hans kommentarer till resultaträkningen. Han vidtog de analyser och kontroller som han ansåg behövdes. Hans samlade kunskap om verksamheten och dess omfattning gav honom grund för att godta redovisningen. Även den långa erfarenheten hos bolagets redovisningspersonal hade betydelse för hans bedömning.

3.2 Marknadsföringsbolaget

Marknadsföringsbolaget tillhandahöll konsulttjänster inom reklam och marknadsföring. För det aktuella räkenskapsåret redovisade bolaget en nettoomsättning om 2,4 mnkr, kostnader för handelsvaror med 164 tkr, övriga externa kostnader med 368 tkr och personalkostnader med 881 tkr.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår inte vilken riskbedömning eller plan för granskningsåtgärder som han hade gjort i revisionsuppdraget.

I dokumentationen av granskningen av rörelseintäkter och rörelsekostnader finns en resultatrapport med avbockningar. Det framgår inte av dokumentationen vad avbockningarna betyder. I granskningsprogrammet avseende rörelseintäkter och rörelsekostnader har A-son antecknat att intäkterna och kostnaderna i stort sett låg i nivå med föregående år.

På ett arbetspapper har A-son antecknat att bolagets verifikationer hade granskats stickprovvis och att han inte hade några kommentarer eller anmärkningar i denna del. På samma arbetspapper har han noterat att redovisning, avstämningar och dokumentation sköttes på ett tillfredsställande vis. Det framgår inte vilka stickprov som hade tagits av verifikationerna eller hur han kom till slutsatsen att redovisning, avstämningar och dokumentation sköttes tillfredsställande.

Förelagd att redogöra för sina granskningsåtgärder har A-son uppgett följande.

Han har haft uppdraget som revisor i bolaget under flera år och hans goda kunskap om verksamheten gav honom ledning i granskningen. Bolagets redovisning sköttes av erfaren personal som han hade lång erfarenhet av. Resultaträkningen granskades genom substansgranskning. Han gjorde en analytisk granskning genom att jämföra årets resultat med föregående års och lönesummor mot sociala avgifter och genom att analysera kostnadskonton för ej avdragsgilla kostnader, lagstadgade arbetsgivaravgifter, sjuk- och hälsovård, sjukvårdsförsäkring och nedskrivning av aktier. Han granskade även bolagets verifikationer stickprovsvis med inriktning på korrekt rörelsetillhörighet, korrekt kontering och avdragsgillhet.

3.3 Tradingbolaget

Tradingbolaget bedrev handel med bl.a. industriråvaror och konsumentprodukter. Bolaget redovisade en nettoomsättning om 6,3 mnkr, kostnader för råvaror och förnödenheter med 4,4 mnkr, övriga externa kostnader med 0,8 mnkr och personalkostnader med 1,1 mnkr.

I A-sons revisionsdokumentation finns ett arbetspapper, benämnt Planering 2015/2016, med kortfattade upplysningar. Enligt dessa hade A-son varit bolagets revisor under flera år och därigenom fått god kännedom om bolagets verksamhet och ledning. I arbetspappret har också noterats att bolaget hade ny redovisningspersonal och att A-son med anledning av detta avsåg att utföra kontoanalyser och kontroller av beräkningar. A-son har även antecknat att han avsåg att göra en substansgranskning. Av arbetspappret framgår inte vilken väsentlighetsnivå som hade fastställts för de finansiella rapporterna som helhet, vilka risker som substansgranskningsåtgärden skulle hantera eller omfattningen av de planerade granskningsåtgärderna.

I fråga om granskningen av rörelseintäkter och rörelsekostnader finns ett arbetspapper på vilket A-son har antecknat att han hade granskat verifikationer, beräkningar och redovisningen i allmänhet. Vidare har han antecknat att han hade gjort stickprovsvisa kontroller, kontoanalyser enligt specifikation, årsavstämningar och granskning av provisioner. Enligt arbetspappret hade han, utöver sina rapporteringar, inte något att anmärka. Av dokumentationen framgår inte hur de angivna granskningsåtgärderna hade genomförts eller vad rapporteringarna avsåg.

Vad gäller rörelsekostnader innehåller revisionsdokumentationen också ett kontoutdrag, benämnt Kontoanalys. Utdraget avser fem kostnadskonton avseende *drivmedel personbilar*, *reparation personbilar*, *trängselskatt*, *övriga personbilskostnader* och *skattefri bilersättning*.

Kontoutdraget innehåller uppgifter om antalet transaktioner som hade genomförts på kontona, vilka belopp transaktionerna hade uppgått till och kontonas utgående saldo. Det totala saldot för kontona motsvarade tre procent av de totala rörelsekostnaderna. I revisionsdokumentationen finns vidare kopior av 19 verifikationer, varav sex avser intäkter eller kostnader. Varken av kontoutdraget eller verifikationerna framgår dock vilka granskningsåtgärder som A-son vidtog eller vilka slutsatser som han drog av dessa.

A-son har förelagts att redogöra för sina granskningsåtgärder och har då uppgett följande.

Han har varit revisor i bolaget under flera år och har lång erfarenhet av dess verksamhet. Viss ändring av bolagets redovisningspersonal medförde att han ansåg att det fanns skäl att särskilt granska specifika delar av redovisningen.

Han gjorde en analytisk granskning genom att jämföra årets kostnadsposter med föregående års kostnadsposter. Han granskade resultaträkningen och gjorde härvid bl.a. ett antal kontoanalyser med avseende på korrekt rörelsetillhörighet, korrekt kontering etc. Kontona valdes ut utifrån hans erfarenhet från tidigare år samt övriga kontroller och analyser. Kontoanalyserna omfattade cirka 30 procent av posten *Övriga externa kostnader*. Han gick även igenom samtliga verifikationspärmar avseende räkenskapsåret. Detta gjorde han med samma inriktning som han utförde kontoanalyserna, dvs. korrekt rörelsetillhörighet, korrekt kontering etc. Vid genomgången fann han skäl att särskilt granska en del av verifikationerna. Vid granskningen av personalkostnader gjorde han en avstämning mellan huvudbok och utbetald lön samt en analys av sociala avgifter och pensionsavsättningar. Han utförde även en årsavstämning av sociala avgifter, skatter etc. Genom sina samtal med bolagets ledning, tillsammans med de nämnda granskningsåtgärderna, gjorde han bedömningen att samtliga intäkter hade redovisats. Hans långa erfarenhet av bolagets verksamhet och hans granskningsåtgärder i övrigt gav honom stöd för att bedöma att han kunde godta redovisningen.

3.4 Bensinstationsbolaget

Bensinstationsbolaget bedrev verksamhet i form av restaurang, hotell och bensinstation. Det redovisade för det aktuella räkenskapsåret en nettoomsättning om 72,3 mnkr, kostnader för råvaror och förnödenheter med 46,4 mnkr, övriga externa kostnader med 7,3 mnkr och personalkostnader med 17,6 mnkr.

I A-sons revisionsdokumentation finns ett arbetspapper, benämnt Planering 2015/2016, med kortfattade upplysningar. Arbetspappret innehåller noteringar om att A-son hade varit bolagets revisor i flera år, att han hade varit med från det att bolaget startades och att han genom sin långvariga yrkesmässiga relation med bolagets ägare och dess ekonomipersonal var väl förtrogen med bolagets rutiner och arbetssätt. Vidare framgår att han avsåg att utföra en substansgranskning genom analyser och kontroller av konton och resultatposter. Av arbetspappret framgår inte vilken väsentlighetsnivå som han hade fastställt för de finansiella rapporterna som helhet. Det framgår inte heller vilka risker som substansgranskningsåtgärderna skulle hantera eller omfattningen av de planerade åtgärderna.

På ett annat arbetspapper har A-son beskrivit sin granskning av resultaträkningen. Av hans anteckningar framgår att han gjorde en resultatanalys genom att jämföra de olika kostnadsgrupperingarna mot tidigare år, att han genomförde diverse kontoanalyser och att han granskade verifikationer, fakturor och kassarapporter. Han har även gjort en anteckning om att de nämnda åtgärderna hade dokumenterats i hans granskning av balansräkningen. Vidare har han noterat att hans granskning inte gav honom anledning till att göra några anmärkningar samt, som slutsats, att det förelåg god ordning och att de administrativa rutinerna, liksom tillgänglig och möjlig intern kontroll, var väl fungerande. Av arbetspappret går inte att utläsa vilka åtgärder han hade vidtagit för att kunna dra denna slutsats.

I revisionsdokumentationen finns kontoutdrag avseende tio kostnadskonton. Saldot på kontona motsvarar elva procent av posten *Övriga externa kostnader*. Kontoutdragen innehåller uppgift om antalet genomförda transaktioner, transaktionernas belopp och kontonas utgående saldo. I anslutning till kontoutdragen finns 20 fakturor med koppling till kontona. I revisionsdokumentationen finns vidare en bokslutsspecifikation avseende pensionsförsäkringar med underliggande fakturor. Det framgår inte vilka granskningsåtgärder som A-son vidtog för de underlag som finns i dokumentationen eller vilken slutsats som han drog av dem.

Revisionsdokumentationen innehåller också analysrapporter avseende bl.a. försäljning och bruttovinst fördelade på respektive verksamhetsgren. På en av analysrapporterna har A-son antecknat fem procenttal. Det framgår inte vad procenttalen avser eller vilken slutsats som han drog av dem. Vidare finns det utdrag från bolagets redovisning, fördelade på respektive verksamhetsgren. Av utdragen framgår föregående årsutfall, årets utfall och avvikelser mellan åren uppdelade på kontonivå. Det framgår inte av dokumentationen vilka granskningsåtgärder som A-son vidtog eller vilka slutsatser som han drog av dem.

Revisionsdokumentationen ger vid handen att A-son stämde av posten *Kassa/Bank* mot underlag. I dokumentationen ingår transaktionsrapporter från bank för perioden 1 augusti – 26 september 2016. Det finns däremot inga underlag i dokumentationen som styrker den granskning av kassarapporter som A-son i arbetspappret har uppgett att han utförde.

Av dokumentationen går inte att utläsa hur de beskrivna granskningsåtgärderna hade genomförts.

A-son har uppgett följande.

Han har varit revisor i bolaget sedan verksamheten startades år 2010. Under dessa år har ekonomifunktionen och administrationen haft samma ledning.

Bolagets ekonomiansvarige byggde successivt upp rutiner och system för intern kontroll tillsammans med personal från revisionsteamet. A-son kartlade bolagets interna kontroller avseende attestrutiner, löpande avstämningar, uppföljning av differenser, inköp samt in- och utbetalningar. Han granskade stickprovsvis den interna kontrollen för att verifiera att systemen fungerade. Stickproven bestod i att han kontrollinventerade tolv kassor vid tre tillfällen under räkenskapsåret och stämde av mot kassaredovisningen och bankkontot. Han granskade rutinerna för lönehantering genom att kontrollera beräkningar och uppbördsredovisning. Rutiner för in- och utbetalningar kontrollerades genom intervju med administrativ personal. Hans slutsats när det gäller bolagets interna kontroll var att den fungerade och att det rådde god ordning.

Den analytiska granskningen bestod av jämförelser mot tidigare år och bruttovinstkontroll. Han drog slutsatsen att han kunde godta den redovisade nettoomsättningen.

Utöver detta granskade han kostnadsposter, verifikationer och fakturor med avseende på korrekt kontering, rörelsetillhörighet osv.

3.5 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p.12 ska revisorn skaffa sig en förståelse av den interna kontrollen som är relevant för revisionen. Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 8 ska revisorn utforma och utföra granskning av kontroller för att inhämta bevis för att kontrollerna fungerar, om han eller hon avser att förlita sig på kontrollerna eller om substansgranskning inte kan ge tillräckliga eller ändamålsenliga bevis på påståendenivå. Av p. 14 samma ISA framgår att revisorn, om han eller hon planerar att använda revisionsbevis från tidigare år utförd revision, ska säkerställa att bevisen fortfarande är relevanta. Det ska ske genom att han eller hon förvissar sig om att inga ändringar har skett avseende dessa kontroller sedan den tidigare revisionen. Om inga sådana ändringar har skett, ska revisorn granska kontrollerna minst vid var tredje revision och granska några kontroller vid varje revision.

Av ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 framgår att när revisorn utformar och utför substansinriktad analytisk granskning, ska han eller hon avgöra hur passande en viss substansinriktad analytisk granskning är. Revisorn ska därvid beakta bl.a. de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Substansinriktad analytisk granskning är enligt p. A 6 i allmänhet mer användbart när det rör sig om stora transaktionsvolymmer som tenderar att vara förutsägbara över tid. Även om den analytiska granskningen utgör mindre övertygande bevis kan den ändå utgöra ett användbart underlag, om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder. Analytisk granskning kan, enligt ISA 315 p. 6 b, även användas i riskbedömningen för att uppmärksamma ovanliga eller oväntade relationer som kan hjälpa revisorn att identifiera risker för väsentliga fel.

Av ISA 530 *Revisionsmässiga urval* kan utläsas vilket urval som ska användas för att revisorn ska få rimlig grund för slutsatserna om den population från vilket urvalet görs. Enligt p. 7 ska urvalets storlek vara tillräckligt stort för att minska urvalsrisken till en godtagbar nivå. Via granskning av kontroller eller substansinriktad analytisk granskning kan urvalsstorleken vara något mindre, men ju mer revisorn förlitar sig på detaljgranskning desto större behöver urvalsstorleken vara.

A-son hade varit revisor för uppdragen under flera år och hade därigenom skaffat sig kunskap om bolagens interna kontroll. För samtliga bolag bedömde han att substansgranskning var den mest effektiva granskningsmetoden. I fråga om två av bolagen, *marknadsföringsbolaget* och *bensinstationsbolaget*, framgår dock att han grundade sina slutsatser även på bolagens interna kontroll. För *marknadsföringsbolaget* bedömde han den interna kontrollen som tillfredställande och för *bensinstationsbolaget* som väl fungerande. Dokumentationen visar emellertid inte att han gjorde någon närmare granskning av bolagens kontroller. Han har inte i sina yttrande till Revisorsinspektionen redogjort närmare för någon sådan granskning, utan har endast uppgett att bedömningen av den interna kontrollen grundade sig på kartläggning av rutiner och intervjuer samt detaljgranskningsåtgärder. Revisorsinspektionen bedömer att A-son inte inhämtade tillräckliga bevis för att kontrollerna fungerade och att han därför inte hade möjlighet att dra någon slutsats om den interna kontrollen. Han var därför hänvisad till substansinriktad analytisk granskning, antingen som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning även för dessa två bolag.

Den analytiska granskningen som är genomförd av de fyra här aktuella bolagen avser främst genomläsning av resultaträkningen, jämförelse med tidigare år, kontroll av rimligheten och kontoanalys. Endast i två av bolagen, *tradingbolaget* och *bensinstationsbolaget*, har han genomfört kontoanalyser av rörelsekostnader. Dessa omfattar emellertid inte de beloppsmässigt största kostnadskontona. Enbart i ett av uppdragen, *bensinstationsbolaget*, finns analysrapporter avseende intäktsredovisningen. Det går dock inte heller av dokumentationen avseende detta bolag att utläsa att den analytiska granskningen genomfördes på ett sådant sätt att den ensam gav rimlig säkerhet avseende intäktsredovisningens riktighet. A-son har inte heller i sitt yttrande till Revisorsinspektionen redogjort för någon ytterligare analytisk granskning.

För *konsultbolaget* genomfördes ingen annan detaljgranskning än en periodiseringskontroll. För *marknadsföringsbolaget* framgår att verifikationer hade granskats stickprovvis, men det framgår inte vilket urval som hade gjorts eller omfattningen av granskningen. Revisionsdokumentationen avseende *tradingbolaget* utvisar att A-son granskade verifikationer, men det kan inte utläsas vilka överväganden som han gjorde när han valde ut dessa verifikationen eller om han tog del av underliggande dokumentation. Den detaljgranskning som är genomförd av *bensinstationsbolagets* rörelsekostnader är av begränsad omfattning i förhållande till bolagets totala

rörelsekostnader. De granskningsåtgärder som A-son har uppgett i sitt yttrande att han vidtagit gav honom inte tillräckliga revisionsbevis avseende bolagens redovisade kostnader.

Det kan inte heller för något av bolagen utläsas av dokumentationen att A-son genomförde någon detaljgranskning av bolagens intäkter. *Bensinstationsbolaget* bedrev därtill verksamhet som innebar kontanthantering, vilket typiskt sett medför en ökad risk för fel och oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av det bolaget var det därför av väsentlig betydelse att granska intäktsredovisning. Det som A-son uppgett om den utförda granskningen av nettoomsättningen i bolagen är förhållandevis allmänt hållet. Han har genom dessa uppgifter inte gjort sannolikt att han genomfört en godtagbar granskning av bolagens intäkter. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att någon sådan granskning inte förekommit (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Den genomförda granskningen var alltså inte tillräcklig i något av bolagen. Med hänsyn till bristerna i granskningsarbetet saknade A-son därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Varulager (bensinstationsbolaget)

Bensinstationsbolaget redovisade posten *Varulager* med 2,1 mnkr, vilket motsvarade 19 procent av balansomslutningen.

På ett arbetspapper har A-son antecknat att lagervärdet fördelade sig på respektive verksamhetsgren enligt följande: butik 1 164 tkr, drivmedel 532 tkr och restaurang 368 tkr. På samma arbetspapper har han antecknat att han hade deltagit vid en inventering den 31 augusti och den 1 september 2016. Vid denna inventering hade han utfört en kontrollinventering av de olika lagerposterna och granskat värderingen via avstämning av in- och utleveranser. Som slutsats avseende dessa åtgärder har han antecknat att det inte fanns något att anmärka på och att verklig inkurans hade beaktats. Av arbetspappret går inte att utläsa vilken grund A-son hade för sin slutsats. Någon inventeringsinstruktion finns inte i dokumentationen och det går inte heller av dokumentationen att utläsa omfattningen av hans påstådda granskningsåtgärder.

Beträffande lagerposten Butik finns i A-sons revisionsdokumentation ett arbetspapper benämnt Inventering butik. På arbetspappret har A-son gjort en sammanställning över de varugrupper som lagerposten innehåller med uppgift om respektive varugrups värde. Dessa värden summerar till cirka 1,2 mnkr. Av arbetspappret framgår inte respektive varugrups kvantitet eller hur de angivna värdena har beräknats.

På ett annat arbetspapper finns anteckningar om tre varugrupper. Beträffande två av dessa framgår antalet artiklar. För ingen av varugrupporna anges något pris. Av revisionsdokumentationen kan inte utläsas hur A-sons inventering förhåller sig till helheten avseende varugruppen eller om pristest har genomförts. Han har därför förelagts att redogöra för vilken grund han hade för att godta existens och värdering avseende lagerposten Butik.

A-son har uppgett följande.

Inventeringen följde en rutin som hade arbetats in under åren. Möjligen borde den skriftliga inventeringsinstruktionen ha uppdaterats, men denna brist komparerades väl av den erfarenhet som bolaget och dess anställda hade.

Han närvarade vid bolagets fysiska inventering av respektive varulager den 31 augusti 2016. Han gjorde en kontrollinventering av respektive lagerpost. Beträffande butiken kontrollräknade han de stora posterna och stämde av resultatet mot inventeringslistor. Efter genomförd granskning konstaterade han att bolagets rutiner för inventering var tillfredsställande och att inventeringen genomfördes professionellt och med stor noggrannhet.

Han gjorde pristest av de kontrollinventerade posterna mot inköpsverifikationer. Han kontrollerade att innehållet i de ursprungliga inventeringslistorna stämde överens med den slutliga lagerredovisningen genom att summera respektive kontrollinventerad post och gjorde en avstämning mot sammanställningen.

I sin granskning av varulagret kontrollerade han även in- och utleveranser. När det gäller inleveransen genomfördes kontrollen i samband med granskningen av posten *Leverantörsskulder*. Han kontrollerade härvid att fakturor med tillhörande följesedlar hade hanterats korrekt i lagerredovisningen. Beträffande utleveransen stämde han av försäljningen under den 31 augusti och den 1 september mot dagsrapporterna.

Hans slutsats efter genomförd granskning var att han hade underlag för att kunna godta varulagervärdet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

A-son närvarade vid lagerinventeringen, men när det gäller lagerposten Butik går det inte av dokumentationen att utläsa om han tog del i kontrollräkningen av lagret i tillräcklig omfattning. Vidare framgår det inte hur han genomförde granskning av prissättning avseende lagerposten Butik. Revisorsinspektionen anser inte att han genom sina yttrande i ärendet har förmått göra den påstådda granskningen sannolik. Inspektionens slutsats är att han inte utfört någon tillfredställande granskning (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Eftersom lagerposten Butik utgjorde en väsentlig del av varulagret, var därför granskningen av varulager i sin helhet otillräcklig. A-son saknade till följd av detta grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat – och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

5 Utdelning (tradingbolaget)

Av tradingbolagets årsredovisning framgår att styrelsen föreslog vinstutdelning med 165 tkr. I revisionsdokumentationen finns inget sådant motiverat yttrande som styrelsen ska upprätta inför en vinstutdelning (jfr 18 kap. 4 § aktiebolagslagen, 2005:551).

Revisorsinspektionen har förelagt A-son att redogöra för hur han granskade att styrelsen hade avgett ett sådant yttrande.

A-son har uppgett följande.

Han förbisåg denna särskilda granskningsåtgärd. Han genomförde endast avstämning mot bolagsstämmobeslut.

Revisorsinspektionens bedömning.

Enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen ska det till ett förslag om vinstutdelning fogas ett yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med

hänsyn till vad som anges om värdeöverföringar i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena samma lag (den s.k. försiktighetsregeln). Av lagens förarbeten framgår att syftet med yttrandet bl.a. är att underlätta för borgenärer och kontrollerande myndigheter att bilda sig en uppfattning om hur styrelsen har tillämpat försiktighetsregeln.²

En revisor får, mot den angivna bakgrunden, anses vara skyldig att inom ramen för sin revision följa upp att det finns ett yttrande enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen.³ A-son förvissade sig inte om att det fanns ett yttrande av det aktuella slaget. Härigenom har han åsidosatt god revisions sed.

6 Efterföljande händelser (tradingbolaget och bensinstationsbolaget)

Av dokumentationen beträffande *tradingbolaget* och *bensinstationsbolaget* framgår inte att A-son utförde någon granskning av efterföljande händelser. Revisorsinspektionen har förlagt honom att redogöra för sin granskning av efterföljande händelser.

A-son har uppgett följande.

När det gäller *tradingbolaget* granskade han efterföljande händelser stickprovvis i samband med granskningen av leverantörsskulder och upplupna poster. Beträffande *bensinstationsbolaget* gjorde han efterföljande kontroller genom att granska fakturor och följesedlar efter den 31 augusti, samt genom att utföra kontroller i samband med granskningen av varulager, upplupna poster, uppbördsredovisningar etc.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) i den vid tidpunkten för revisionen gällande lydelsen skulle det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om händelser av väsentlig betydelse för företaget som inträffat efter räkenskapsårets slut.⁴

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga revisionsbevis för att han eller hon uppmärksammat alla händelser som inträffat mellan datum för de finansiella rapporterna och datum för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

² Se prop. 2004/05:85 s. 388 f.

³ Se exempelvis Revisorsinspektionens beslut den 3 november 2011 med dnr 2011–295.

⁴ Jmf nuvarande lydelse i 5 kap. 22 § årsredovisningslagen.

Granskningsåtgärderna är enligt p. A 6 avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis granskning av periodiseringar.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han gjorde några granskningar av efterföljande händelser av de två aktuella bolagen. De stickprov av leverantörsskulder och upplupna poster som han har uppgett att han utförde gav honom inte revisionsbevis av de slag som avses i ISA 560. Granskningen i denna del var alltså otillräcklig. Genom att inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

7 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de bolag som omfattas av detta beslut utfört en godtagbar granskning av bolagets intäkter och kostnader. Bristerna har varit sådana att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. I ett av bolagen har han inte utfört någon godtagbar granskning av varulagret. Vidare har han i ett av bolagen underlåtit att förvissa sig om att det fanns ett yttrande från styrelsen enligt 18 kap. 4 § aktiebolagslagen. Slutligen har han i två av bolagen inte utfört en tillräcklig granskning av efterföljande händelser.

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska på grund av detta meddelas en disciplinär åtgärd. Sammantaget finner Revisorsinspektionen att det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna i fyra bolag utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Bo Johansson, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och professorn Peter Öhman. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo samt revisionsdirektören Outi Sjölund, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Outi Sjölund

Hur man överklagar, se bilaga.