

Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift på 40 000 kr.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att han inte bedriver sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed eller god revisionssed. Rapporten har gett Revisorsinspektionen anledning att öppna detta ärende.

Utredningen i ärendet omfattade initialt de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns dessa uppdrag markarbetsbolaget och elinstallationsbolaget. Revisorsinspektionens granskning avser för båda bolagen räkenskapsåret 2016. Utredningen utvidgades därefter till att omfatta ytterligare två revisionsuppdrag; bilvårdsbolaget och verkstadsbolaget. Revisorsinspektionens granskning för de tillkommande bolagen avser räkenskapsåret 2017. Samtliga fyra bolags årsredovisningar upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning, balansomslutning, väsentlighetstal och revisionsberättelsens datering för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	År	Omsättning	Balansomslutning	Väsentlighetstal	Datering av revisionsberättelse
Markarbetsbolaget	2016	22,0	11,6	1,16	2017-06-30
Elinstallationsbolaget	2016	72,3	53,4	5,35	2017-03-29
Bilvårdsbolaget	2017	24,9	11,7	1,17	2018-05-31
Verkstadbolaget	2017	18,7	13,1	1,31	2018-04-10

För samtliga bolag avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 Revisorerers 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 revisions-sed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisors-inspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 Dokumentation av revisionen. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på 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

¹ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

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 Övervakning

I FAR:s rapport från den utförda kvalitetskontrollen anges att det finns en ISQC 1-policy², men att den inte efterlevs fullt ut. I rapporten anges vidare att någon övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll inte har förekommit och att avtal med en annan revisor om att utföra sådan övervakning saknas.

A-son har uppgett följande.

Han har varit i kontakt med FAR och anser att han efterlever ISQC 1 p. 48. Han har anmält sig till en kurs hos FAR rörande kvalitetskontroll och har till sitt yttrande bifogat informationsmaterial om ISQC 1 och FAR:s kvalitetskontroll. I de flesta av hans stora bolag sköter auktoriserade redovisningskonsulter, som också har en granskning över sig, såväl den löpande bokföringen som bokslut och årsredovisning. Han arbetar själv med ett välkänt revisionsprogram.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 21 § första stycket 8 i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter ska ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och komplexitet, inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.³

² ISQC står för International Standards on Quality Control.

³ Kraven infördes den 17 juni 2016 genom dåvarande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2016:1) om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Mera detaljerade riktlinjer för den byråinternas kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. I p. 48 utvecklas att revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

I tillämpningsanvisningarna till ISQC1, p. A68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det finns ingenting som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis en sådan övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver. Genom att inte inrätta en övervakningsprocess i sitt revisionsföretag har A-son åsidosatt god revisorssed.

4 Sammanställning av dokumentationen i tid (elinstallationsbolaget)

Av FAR:s rapport och checklista från den utförda uppdragskontrollen framgår följande. För revisionen av elinstallationsbolaget saknades det helt dokumentation avseende granskningen av resultat- och balansräkningar. Den dokumentation som fanns bestod av bokslutsbilagor som redovisningsbyrå hade tagit fram. Det saknades vidare dokumentation avseende granskningen av årsredovisningen och förvaltningen, liksom dokumentation som avsåg förståelsen av företaget och dess miljö samt riskanalys. Även uppdragsbrev, oberoendeanalys, dokumentation enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen) samt uttalande från företagsledningen saknades.

I den dokumentation som har getts in till Revisorsinspektionen finns, såsom framgår av avsnitt 6, 7 och 9 nedan, viss dokumentation av granskning av resultat- och balansräkningar, årsredovisning samt

förvaltning. Av den övergripande revisionsstrategin för elinstallationsbolaget, som i dokumentationen finns i två snarlika versioner, kan inget utläsas kring företaget och dess miljö, utöver att bolagets verksamhet utgörs av elinstallationer. I den ena versionen av den övergripande revisionsstrategin finns inget skrivet under avsnittet Väsentlighet och risk, och i den andra har det angetts ”behov av elinstallationer”. Någon ytterligare riskanalys finns inte i dokumentationen. De båda versionerna av den övergripande revisionsstrategin skiljer sig också åt vad gäller tillämpade väsentlighetstal. Uppdragsbrev, oberoendeanalys och dokumentation enligt penningtvättslagen ingår i den ingivna dokumentationen. I dokumentationen anges att uttalande från företagsledningen har inhämtats. Något sådant uttalande finns dock inte i dokumentationen.

I dokumentationen, som avser räkenskapsåret 2016 och revisionsarbete utfört under åren 2016 och 2017, ingår ett e-postmeddelande från den 18 april 2018. Meddelandet innehåller en begäran, ställd till elinstallationsbolagets redovisningskonsult, om tillkommande underlag med anledning av Revisorsinspektionens granskning. Revisionsdokumentationen för elinstallationsbolaget innehåller också ett dokument som har tagits fram under år 2018.

A-son har uppgett följande.

Riskanalysen hade han troligtvis glömt att lägga in i dokumentationen, men han har fogat den till sitt yttrande. Han har också bifogat en undertecknad version av den övergripande revisionsstrategin, daterad den 28 mars 2017. Denna innehåller mer utförlig information om företaget och dess miljö samt en tillkommande bilaga avseende väsentlighetstal.

Han hade förlagt vissa underlag och uppgifter i en annan akt. För att spara tid kontaktade han redovisningskonsulten och frågade om denne hade dessa lättillgängligt i sin dokumentation. Uttalandet från företagsledningen hade också förlagts på en annan plats, men han har till sitt yttrande till Revisorsinspektionen bifogat kopior på uttalandet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 14 ska revisorn samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter datumet för revisionsberättelsen slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. I p. A21 anges att en lämplig tidsgräns för färdigställandet av den slutliga dokumentationen för

revisionsuppdraget normalt är senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen. Av p. 16 följer att om revisorn finner det nödvändigt att ändra den befintliga revisionsdokumentationen eller lägga till ny revisionsdokumentation efter det att den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget har sammanställts ska revisorn dokumentera de särskilda skälen till ändringarna eller tilläggen samt när och av vem de gjordes.

Den dokumentation som initialt gavs in till Revisorsinspektionen innehöll viss dokumentation som enligt FAR:s rapport samt checklista från den utförda uppdragskontrollen inte fanns när FAR genomförde sin kontroll, däribland dokumentation av granskning av resultat- och balansräkningar, uppdragsbrev och oberoendeanalys. Redan detta är en indikation på att dokumentation har tillförts akten efter FAR:s kvalitetskontroll. Till detta kommer att A-son efter FAR:s kvalitetskontroll men före Revisorsinspektionens genomgång av hans revisionsdokumentation har begärt in kompletterande underlag och information från elinstallationsbolagets redovisningskonsult. I den dokumentation som initialt gavs in finns även ett dokument som har tagits fram först under år 2018. A-son har vidare under tiden för Revisorsinspektionens utredning kommit in med tillkommande revisionsdokumentation, t.ex. en övergripande revisionsstrategi, som inte fanns med i den revisionsakt som inledningsvis lämnades in till inspektionen. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att han inte har sammanställt revisionsdokumentationen i tid. Genom att inte göra detta har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

5 Väsentlighetstal (elinstallationsbolaget och verkstadsbolaget)

I den övergripande revisionsstrategin för elinstallationsbolaget och verkstadsbolaget anges att vedertagna procentsatser vid bestämning av väsentlighetstalen utgörs av:

- 1-5% av nettoomsättningen
- 5-15% av resultat före bokslutsdispositioner
- 1-10% av balansomslutningen
- 5-15% av eget kapital

Väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet har för elinstallationsbolaget bestämts till 10 procent av balansomslutningen, dvs. till 5,35 mnkr. Arbetsväsentligheten uppgår likaså till 5,35 mnkr. Gränsen för fel som ska noteras har satts till 2,67 mnkr.

För verkstadsbolaget har väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet bestämts till 10 procent av balansomslutningen, vilket blir 1,31 mnkr. Gränsen för fel som ska noteras har satts till 0,7 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Det är ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av revision* som gäller. Han använde sig av en metodik som utgår från mindre och medelstora företag vilka har en redovisning som är reviderbar med datorstöd och som följer en viss kontoplan. Han kopplade ihop väsentlighetstalen med riskanalysen och tog hänsyn till vinster, soliditet och likviditet genom åren. Genom den valda metodiken fick han en snabb uppfattning om företagets ekonomi och utveckling över tiden.

I elinstallationsbolaget blev det fel att arbetsväsentligheten och väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet var lika, men det påverkade inte revisionen som helhet.

När det finns både en utomstående auktoriserad redovisningskonsult, som löpande följer upp och stämmer av redovisningen, och en dialog mellan företagsledaren och honom som revisor kan gränsen för fel som ska noteras uppgå till 50 procent av väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisorns fastställande av väsentlighet är enligt ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av revision* en fråga om professionell bedömning. En vanlig utgångspunkt vid fastställande av väsentlighet för de finansiella rapporterna som helhet är att tillämpa en procentandel av ett valt referensvärde. ISA ger ingen vägledning om dessa procentandelars storlek.

Tumregler har utvecklats i praxis. I litteratur på området anges som ett exempel följande procentsatser som tumregler vid bestämning av väsentlighetstal:⁴

- 1-3% av intäkter eller kostnader
- 3-7% av resultatet för kvarvarande verksamheter

⁴ Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag, Del 2 – Praktisk vägledning, (FAR:s översättning av IFAC:s guide), 3 uppl., s 61.

- 1-3% av tillgångar
- 3-5% av eget kapital

För arbetsväsentligheten vid revisionen av små och medelstora företag är en tumregel, på motsvarande sätt, att den uppgår till 60-85 procent av väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet.⁵

De väsentlighetstal för de finansiella rapporterna som helhet som A-son valde för revisionen av elinstallationsbolaget och verkstadsbolaget faller utanför samtliga intervall som anges som tumregler i den ovan nämnda litteraturen och A-son har inte redogjort för några överväganden som i de enskilda fallen skulle kunna motivera högre väsentlighetstal. Revisorsinspektionens bedömning är att väsentlighetstalen för de finansiella rapporterna som helhet är för högt satta. Att, som A-son gjort i elinstallationsbolaget sätta arbetsväsentligheten till samma belopp som väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet och att, som han gjort i båda bolagen, notera enbart identifierade fel som uppgår till hälften av väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet leder till risk för att allt för stora fel inte blir uppmärksammade i revisionen. Genom att tillämpa för höga väsentlighetstal har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

6 Försäljningsprocessen (samtliga bolag)

6.1 Markarbetsbolaget

Markarbetsbolaget bedrev enligt årsredovisningen byggnadsentreprenad, fastighetservice och uthyrning av arbetsmaskiner och arbetskraft. Revisionsdokumentationen ger ingen information om hur stor del av företagets nettoomsättning som kom från vart och ett av dessa tre verksamhetsområden, vid vilken tidpunkt intäkter från de olika flödena skulle tas upp, vilka avtalsvillkor som gällde (fastpris/löpande räkning) eller om någon projektredovisning fanns.

I revisionsdokumentationen har inte någon av de granskningsåtgärder som finns med i arbetsprogrammen för granskning av posterna Nettoomsättning, Kundfordringar och Upparbetad

⁵ Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag, Del 2 – Praktisk vägledning, (FAR:s översättning av IFAC:s guide), 3 uppl., s 61.

men ej fakturerad intäkt markerats som utförd. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts.

Enligt dokumentationen kontrollerades saldon som översteg ett angivet belopp mot underlag utan anmärkning. Det framgår dock inte av dokumentationen vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen gjordes.

I revisionsdokumentationen ingår en bokslutsbilaga, avseende Upparbetad men ej fakturerad intäkt, som specificerar de fakturor som ingår i posten. Det finns dock inga granskningsnoteringar på bokslutsbilagan.

A-son har uppgett följande.

Markarbetsbolagets verksamhet bestod av markarbeten i form av att gräva upp vägar, lägga ned elledningar och därefter gräva igen och asfaltera. Någon projektredovisning fanns inte. Samtliga uppdrag var på löpande räkning.

Han förbisåg att granskningsåtgärderna i arbetsprogrammen för granskning av nettoomsättningen, kundfordringarna och de upparbetade men ej fakturerade intäkterna inte hade markerats som utförda eller godkända. Han har dock ansett att granskningsåtgärderna är utförda.

Han granskade att intäkterna hade bokförts på rätt räkenskapsår genom att kontrollera fakturadatum, leveransdatum samt betalning av fakturor. Vid varje månadsslut skickade bolaget en fakturasammanställning över utförda arbeten till kunderna för godkännande. Kunderna hade en månad på sig att svara och därefter skickades fakturan till kunden. December månads intäkter redovisades på kontot för upparbetad men ej fakturerad intäkt. I och med detta blev avklippet och periodiseringen korrekt och årets intäkter omfattade tolv månader. För de belopp på kontot för upparbetad men ej fakturerad intäkt som var större än 500 tkr kontrollerade han fakturadatum, leveransdatum samt betalning av fakturor. Vid stickprovsgranskningen på intäktskontona gjorde han en kontroll mot faktura.

6.2 Elinstallationsbolaget

Av den revisionsdokumentation som avser elinstallationsbolaget kan inte utläsas vilka avtalsvillkor som gällde (fastpris eller löpande räkning) för bolagets uppdrag eller om det fanns någon projektredovisning. I revisionsdokumentationen har inte någon av de granskningsåtgärder, som finns med i

arbetsprogrammen för granskning av posterna Nettoomsättning, Kundfordringar, Pågående arbeten och Förskott från kunder, markerats som utförd. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts

Dokumentationen innehåller dubbla kontoutdrag för nettoomsättningen. På kontoutdragen finns anteckningar om att markerade transaktioner har kontrollerats stickprovsvis mot underlag utan anmärkning. De markerade stickproven skiljer sig delvis åt mellan dubbletterna. Det kan inte utläsas av dokumentationen vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen gjordes.

Enligt dokumentationen stämde kundfordringarna av mot reskontra. Bokningar större än 2 mnkr på kundfordringskontot kontrollerades stickprovsvis och bedömdes vara ”ok”. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka uppgifter det är som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde. I en separat pärm finns ytterligare underlag och material som avser kundfordringarna. En lista heter ”Transaktionslista kundfakturor i kundordning t.o.m. 2017-06-01” och på andra dokument finns handskrivna anteckningar om betalningar fram till och med våren 2018.

I revisionsdokumentationen ingår sammanställningar som specificerar de projekt som ingår i posterna Pågående arbeten och Förskott från kunder.

A-son har uppgett följande.

Elinstallationsbolaget utförde till övervägande del sina arbeten till fast pris men det fanns också arbeten på löpande räkning. Projektredovisning fanns, dock ej inom ramavtalen. Bolaget tillämpade successiv vinstavräkning för arbetena till fast pris. Årets intäkter baserades på färdigställandegraden per balansdagen och detta tillämpades konsekvent för alla pågående uppdrag till fast pris. Det var mycket osannolikt att något avtal skulle komma att leda till en förlust.

Vad gäller granskningen av att intäkterna bokfördes på rätt räkenskapsår var det företagsledningen som räknade ut hur stor del av arbetena som hade utförts men inte fakturerats respektive förfakturerats och inte var helt utförda.

Han förbisåg att granskningsåtgärderna i arbetsprogrammen för granskning av nettoomsättning, kundfordringar, pågående arbeten och förskott från kunder inte markerades som utförda eller

godkända. Han anser emellertid att granskningsåtgärderna är utförda. Han vet inte varför det förekommer revisionsdokumentation med en datering efter revisionsberättelsens avlämnande. Det kan emellertid vara så att han skrev ut dokument igen efter granskningen och att det är detta utskriftsdatum som har kommit upp.

Han granskade 58 procent av saldot på det ena intäktskontot och 38 procent av saldot på det andra intäktskontot. Han kontrollerade mottagarens VAT-nummer via Google för att säkerställa att fakturan var utställd till rätt person.

Han kunde inte bedöma värderingen av kundfordringarna men hans uppfattning var att kunderna inte var några dåliga betalare.

6.3 Bilvårdsbolaget

I revisionsdokumentationen för bilvårdsbolaget har inte några av de enskilda granskningsåtgärderna som finns med i arbetsprogrammet för granskning av posterna Kundfordringar och Försäljning markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts.

I granskningsnoteringarna anges att vissa påminnelser till kunder kontrollerades, att en rabatt om 1,1 mnkr till bolagets största kund betalats ut under året samt att inget fel kunnat påvisas avseende posten. Av dokumentationen framgår att den utbetalade rabatten avser tidigare år och fanns reserverad i årsredovisningen för år 2016.

Revisionsdokumentationen för kontot för kundfordringar innehåller två kontoutdrag avseende räkenskapsåret 2017 och ett kontoutdrag avseende räkenskapsåret 2018. På det ena kontoutdraget för år 2017 har de månatliga fakturajournalerna bockats för och det finns en anteckning om att det är tolv stycken. På det andra kontoutdraget för år 2017 finns en anteckning om att poster större än ett angivet belopp kontrollerats mot underlag utan anmärkning. Kontoutdraget för år 2018 innehåller kundinbetalningar och fakturering till och med den 30 juni 2018. I dokumentationen ingår en kundreskontra per den 1 mars 2018 med vissa anteckningar om Kronofogdemyndigheten, amorteringsplan etc. Dokumentationen innehåller också ett kontoutdrag avseende nettoomsättningen år 2017. På kontoutdraget finns en anteckning om att poster större än ett angivet belopp hade kontrollerats mot underlag utan anmärkning.

A-son har uppgett följande.

Att det finns revisionsdokumentation som har ett datum efter avlämnande av revisionsberättelsen för bilvårdsbolaget kan bero på att klockan på datorn var felinställd. Rabatt till den största kunden utgick enligt avtal. En kreditfaktura avseende rabatten för räkenskapsåret 2017 ställdes ut i slutet av december 2017.

Han kontrollerade att samtliga ordrar och följesedlar blev fakturerade. Han kontrollerade också nummerföljden avseende intäkterna för både år 2017 och år 2018. Vid de stickprov som gjordes av intäkterna granskade han belopp och motpart. Han granskade vidare en åldersanalys av kundfordringarna per balansdagen.

6.4 Verkstadsbolaget

I revisionsdokumentationen för verkstadsbolaget har inga av de enskilda granskningsåtgärderna som finns med i arbetsprogrammet för granskning av kundfordringar och försäljning markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts. I granskningsnoteringarna anges att inga fel hade kunnat påvisas för posten kundfordringar.

Dokumentationen innehåller en kundreskontra med anteckningar om betalningar efter balansdagen och kontoutdrag från två intäktskonton där det på respektive kontoutdrag finns en anteckning om att markerade poster hade kontrollerats mot underlag utan anmärkning.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade att samtliga ordrar och följesedlar hade blivit fakturerade. Han kontrollerade också nummerföljden avseende intäkterna för både år 2017 och år 2018. Vid den stickprovsvisa granskningen av intäkterna granskade han transaktionernas belopp och datum, vem som var motpart i transaktionen och vad den avsåg. Han granskade vidare en åldersanalys av kundfordringarna per balansdagen. Samtliga utestående fordringar hade betalats under år 2018.

6.5 Revisorsinspektionens bedömning

Försäljningsprocessen, där intäktsredovisningen ingår, är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Ifråga om samtliga fyra bolag innehåller dokumentationen uppgift om att nettoomsättningen kontrollerades stickprovsvis mot underlag utan anmärkning. För elinstallationsbolaget innehåller emellertid dokumentationen av denna stickprovsgranskning två versioner som visar delvis olika stickprov; det är alltså inte entydigt vilka stickprov som granskades. Vad gäller elinstallationsbolaget och bilvårdsbolaget framgår det att även bokningar på kontot för kundfordringar granskades stickprovsvis utan anmärkning. Av dokumentationen kan emellertid inte för någon av dessa granskningsåtgärder utläsas vad som kontrollerades eller mot vilken typ av underlag kontrollen skedde.

Revisionsdokumentationen ger inte heller för något av de fyra bolagen information om vilka granskningsåtgärder som genomfördes för att säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen.

Den dokumentation som kan kopplas till värderingen av kundfordringarna i elinstallationsbolaget består av en betalningsanalys. Revisionsberättelsen för detta bolag avlämnades den 29 mars 2017. Betalningsanalysen för bolaget är daterad först våren 2018 och det framgår också av dokumentationen (jfr avsnitt 4 ovan) att den efterfrågades av A-son i ett e-postmeddelande den 18 april 2018 där han begärde in tillkommande underlag med anledning av Revisorsinspektionens granskning. Dokumentation som har upprättats efter revisionsberättelsens avlämnande kan inte anses styrka påstådd granskning.

Av revisionsdokumentationen kan inte heller utläsas vilka granskningsåtgärder som utfördes avseende:

- upparbetade men ej fakturerade intäkter i markarbetsbolaget,
- pågående arbeten och förskott från kunder i elinstallationsbolaget,
- rabatter intjänade under året i bilvårdsbolaget.

Revisionsdokumentationen ger därmed inte tillräckliga bevis för att det utfördes en tillräcklig granskning av posterna Nettoomsättning (alla bolagen), Kundfordringar (elinstallationsbolaget), Pågående arbeten (elinstallationsbolaget), Upparbetade men ej fakturerade intäkter (markarbetsbolaget) och Förskott från kunder (elinstallationsbolaget).

A-son har i sitt yttrande till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning.

Han har uppgett att granskningsåtgärderna i arbetsprogrammen för resultat- och balansposterna utfördes, även om de inte markerades som utförda i dokumentationen. En allmän uppgift av detta slag kan dock inte tillmätas någon självständig betydelse vid bedömningen av revisionens tillräcklighet, om

det inte finns något i dokumentationen i övrigt eller i revisorns yttranden som gör den påstådda granskningsåtgärden sannolik. I detta fall finns inget sådant stöd för uppgiften.

A-son har vidare uppgett att de stickprov som gjordes avseende nettoomsättningen och i förekommande fall kundfordringarna granskades enligt följande:

- för markarbetsbolaget gjordes en avstämning mot faktura,
- för elinstallationsbolaget gjordes en avstämning mot fakturajournal samt en kontroll av VAT-nummer,
- för bilvårdsbolaget granskades nummerföljden av fakturorna, beloppen och motpart,
- för verkstadsbolaget granskades nummerföljden av fakturorna i dess journaler, dess belopp, datum, vad fakturan avser samt dess motpart.

Vad gäller markarbetsbolaget har A-son uppgett att han granskade fullständigheten i intäkterna genom att kontrollera fakturadatum, leveransdatum samt betalning av fakturor. Han har också lämnat vissa uppgifter om hur han granskade förekomsten av upparbetade men ej fakturerade intäkter i detta bolag. Uppgifterna är allmänt hållna och gör inte den påstådda granskningen sannolik.

A-son har inte lämnat Revisorsinspektionen några uppgifter om granskningsåtgärder avseende fullständigheten i elinstallationsbolagets intäkter. I denna del har han enbart redogjort för att det var företagsledningen som räknade ut hur stor del av arbetena som hade utförts men inte fakturerats respektive förfakturerats och inte var helt utförda. Att förlita sig på dessa uppgifter var uppenbarligen inte en tillräcklig granskningsåtgärd.

På liknande sätt har A-son, vad gäller pågående arbeten och förskott i samma bolag, hänvisat enbart till de beräkningar som företagsledningen gjort. Inte heller i denna del har han därför gjort sannolikt att han företagit en tillräcklig granskning.

Ifråga om värderingen av kundfordringarna i elinstallationsbolaget har A-son uppgett att han inte kunde bedöma kundfordringarnas värde men att bolagets kunder inte var några dåliga betalare. I denna del innehåller dokumentationen en åldersanalys. Revisorsinspektionen konstaterar dock att denna efterfrågades av A-son våren 2018 i ett e-postmeddelande som var föranlett av Revisorsinspektionens då inledda utredning och att den innehåller handskrivna anteckningar avseende vad som var betalt

under våren 2018. Dokumentet har mot den bakgrunden ett enbart begränsat bevisvärde. Inte heller i detta avseende har han gjort sannolikt att han vidtog en tillräcklig granskning.

Vad gäller fullständigheten i bilvårdsbolagets och verkstadsbolagets intäktsredovisning har A-son uppgett att han kontrollerade att samtliga ordrar och följesedlar hade blivit fakturerade och att han även kontrollerade nummerföljden avseende intäkterna för båda de aktuella åren. Också i denna del är hans uppgifter så allmänt hållna att de inte medger något ställningstagande till riktigheten av uppgifterna.

Allt sammantaget kan A-son inte anses ha gjort det sannolikt att det utfördes en tillräcklig granskning av posterna Nettoomsättning (alla bolagen), Kundfordringar (elinstallationsbolaget, Pågående arbeten (elinstallationsbolaget), Upparbetade men ej fakturerade intäkter (markarbetsbolaget) och Förskott från kunder (elinstallationsbolaget). Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av de ovan nämnda posterna var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna i granskningsarbetet var i alla fyra bolagen sådana att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Inköpsprocessen (samtliga bolag)

7.1 Markarbetsbolaget

I revisionsdokumentationen för markarbetsbolaget har inte någon av de granskningsåtgärder som finns med i arbetsprogrammen för granskning av leverantörsskulder och inköp markerats som utförd. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts.

Dokumentationen innefattar kontoutdrag för de konton som ingår i posten Råvaror och förnödenheter. På kontoutdragen finns anteckningar om att transaktioner överstigande ett per konto angivet belopp kontrollerats mot underlag utan anmärkning. Det kan dock av dokumentationen inte utläsas vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde.

Av revisionsdokumentationen framgår att posten Övriga externa kostnader om 5,5 mnkr bestod av lokalhyra 0,9 mnkr, kundförluster 1,4 mnkr och övrigt 3,2 mnkr. Avseende lokalhyran anges i dokumentationen att markerade stickprov hade stämts av mot underlag. Av kontoutdraget framgår att fyra hyresaviseringar hade bokförts på kontot tillsammans med gjorda periodiseringar. Vidare innehåller dokumentationen uppgift om att kundförlusterna har stämts av mot underlag. Vilka granskningsåtgärder som utfördes för övriga 3,2 mnkr kan inte utläsas av dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Han förbisåg att granskningsåtgärderna i arbetsprogrammen för granskning leverantörsskulder och inköp inte markerades som utförda eller godkända. Han anser dock att granskningsåtgärderna är utförda.

Vid sin stickprovsgranskning avseende råvaror och förnödenheter i markarbetsbolaget kontrollerade han bokföringsunderlag, leverantörsfakturajournaler och leverantörsfakturor. Han följde även upp att de avsåg rörelsekostnader.

För de ”övriga” posterna inom övriga externa kostnader granskade han bokföringsunderlag, leverantörsfakturajournaler och leverantörsfakturor.

Vid sin granskning av att kostnader hade bokförts på rätt räkenskapsår kontrollerade han leverantörsskulder på båda sidor om balansdagen avseende fakturadatum och leveransdatum.

7.2 Elinstallationsbolaget

I revisionsdokumentationen för elinstallationsbolaget finns ingen beskrivning av bolagets process för inköp av varor. Det kan inte utläsas vilken bokföring som gjordes när varorna anlände till bolaget, när de användes i olika projekt och när leverantörsfakturan anlände. Ingen av de granskningsåtgärder som finns med i arbetsprogrammet för granskning av handelsvaror har markerats som utförd. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts.

I dokumentationen finns kontoutdrag för de konton som ingår i posten Handelsvaror. På kontoutdragen finns anteckningar om att transaktioner som översteg ett per konto angivet belopp hade kontrollerats stickprovsvis mot underlag utan anmärkning. Det framgår dock inte av dokumentationen

vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde.

A-son har uppgett följande.

I elinstallationsbolaget kostnadsfördes allt när faktura kom in och försäljning bokfördes mot posterna Pågående arbeten/Förskott från kunder. Det fanns inte något varulager. Alla varor levererades till arbetsplatsen och förbrukades på några få dagar. I och med detta blev avklippet och periodiseringen riktig. Vad gäller stickproven för de konton som ingår i posten Handelsvaror granskade han de fakturor som bolaget hade erhållit jämte bokföringsordrar med avseende på kontering, rörelsetillhörighet, periodisering m.m.

7.3 Bilvårdsbolaget

I revisionsdokumentationen för bilvårdsbolaget har inte några av de enskilda granskningsåtgärder som finns med i arbetsprogrammet för granskning av leverantörsskulder och inköp markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts. I granskningsnoteringarna anges att huvudboksutdrag för leverantörsskulder och bank slumpvis hade prickats mot varandra och att inga fel hade kunnat påvisas på denna post.

Dokumentationen innehåller kontoutdrag för leverantörsskulder, dels för perioden november och december 2017 och dels för år 2018. Vissa poster på kontoutdragen har markerats med en bock. I dokumentationen finns kontoutdrag avseende ett antal konton som ingår i posterna Råvaror och förnödenheter respektive Övriga externa kostnader. På kontoutdragen finns anteckningar om att transaktioner som översteg ett per konto angivet belopp kontrollerades stickprovsvis mot underlag utan anmärkning. Det framgår dock inte av dokumentationen vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde.

A-son har uppgett följande.

Vid den stickprovsvisa granskningen av kostnaderna granskade han transaktionernas belopp och datum, vem som var mottagare och vad de avsåg. Han följde vid den stickprovsvisa granskningen också upp konteringen och periodseringen. Han kontrollerade leverantörsfakturor på det nya året med avseende på att de var bokförda på rätt år.

7.4 Verkstadsbolaget

I revisionsdokumentationen för verkstadsbolaget har inga av de enskilda granskningsåtgärderna som finns med i arbetsprogrammet för granskning av leverantörsskulder och inköp markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts. I granskningsnoteringarna anges att inga fel hade kunnat påvisas på posten.

Dokumentationen innehåller två utskrifter av leverantörsreskontran. Den ena stämmer överens med huvudboken. Den andra utskriften, vars saldo inte stämmer överens med huvudboken, innehåller anteckningar om betalningar efter balansdagen. I dokumentationen finns kontoutdrag avseende ett antal konton som ingår i posterna Handelsvaror och Övriga externa kostnader. På kontoutdragen finns anteckningar om att transaktioner som översteg ett per konto angivet belopp hade kontrollerats stickprovsvis mot underlag utan anmärkning. Det framgår dock inte av dokumentationen vilka uppgifter som kontrollerades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde.

A-son har i denna del lämnat Revisorsinspektionen samma uppgifter som i fråga om bilvårdsbolaget.

7.5 Revisorsinspektionens bedömning

För alla fyra bolagen anges det i dokumentationen att rörelsekostnader hade granskats genom att markerade stickprov kontrollerats utan anmärkning. Det kan emellertid inte utläsas vilka uppgifter det var som granskades vid stickprovsgranskningen eller mot vilken typ av underlag som kontrollen skedde. När det gäller posten Övriga externa kostnader i markarbetsbolaget kan det inte heller utläsas att det gjorts någon granskning av konton som motsvarade 3,2 mnkr av den totala posten 5,5 mnkr. Vad gäller bilvårdsbolaget ger revisionsdokumentationen – fränsett avbockningar av vissa poster – ingen information om vilka granskningsåtgärder som utfördes för att säkerställa att samtliga rörelsekostnader bokfördes.

A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning.

Han har uppgett att granskningsåtgärderna i arbetsprogrammen för resultat- och balansposterna är utförda, även om de inte har markerats som utförda i dokumentationen. Som Revisorsinspektionen ovan har framhållit kan dock en allmän uppgift av detta slag inte tillmätas någon självständig betydelse vid bedömningen av revisionens tillräcklighet, om det inte finns något i dokumentationen i övrigt eller

i hans yttranden som gör den påstådda granskningsåtgärden sannolik. I detta fall finns det inte några omständigheter som medför att uppgifterna, trots sin allmänna karaktär, ska godtas.

A-son har vidare lämnat följande uppgifter om hur stickprovsgranskningen av rörelsekostnaderna närmare gick till:

- för markarbetsbolaget kontrollerades bokföringsunderlag, leverantörsfakturajournaler, leverantörsfakturer samt rörelsetillhörighet
- för elinstallationsbolaget granskade han bolagets erhållna fakturer och bokföringsorder med avseende på kontering, rörelsetillhörighet, periodisering m.m.
- för bilvårdsbolaget granskade han mottagaren, dateringen, periodiseringen, innehåll, belopp och kontering
- för verkstadsbolaget granskade han underlagen mot vad varan avsåg, datum, belopp, periodisering, kontering och betalning m.m.

A-son har också uppgett att han, vad gäller kostnaderna om 3,2 mnkr i markarbetsbolaget, kontrollerade bokföringsunderlag, leverantörsfakturajournaler och leverantörsfakturer. Han har vidare uppgett att han, för att säkerställa att samtliga kostnader som avsåg de aktuella räkenskapsåren bokförts, kontrollerade markarbetsbolagets, bilvårdsbolagets och verkstadsbolagets leverantörsfakturer på det nya året så att de var bokförda på rätt år. När det gäller elinstallationsbolaget har han uppgett att avklippet och periodiseringen blev korrekt i och med att alla varor levererades till arbetsplatsen och förbrukades på några få dagar.

Också i denna del är de uppgifter som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen allmänt hållna. Uppgifterna om vad som granskades vid stickprovsgranskningen av rörelsekostnader har så generell karaktär att det inte går att bedöma dem närmare. De uppgifter han har lämnat om granskningen av leverantörsfakturer på det nya året innefattar inte några upplysningar om vilka fakturer som granskades eller om hur granskningen gick till. Enligt Revisorsinspektionens uppfattning har han därför inte gjort sannolikt att han företog en tillräcklig granskning av posterna Råvaror och förnödenheter (markarbetsbolaget och bilvårdsbolaget), Övriga externa kostnader (markarbetsbolaget, bilvårdsbolaget och verkstadsbolaget) samt Handelsvaror (elinstallationsbolaget och verkstadsbolaget).

Revisorsinspektionens slutsats är att A-sons granskning i dessa delar var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna gällde i samtliga fyra bolag flera väsentliga poster. A-son hade därför inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

8 Varulager (bilvårdsbolaget och verkstadsbolaget)

8.1 Bilvårdsbolaget

Posten Varulager uppgick i bilvårdsbolaget till 4,1 mnkr. I revisionsdokumentationen finns ett arbetsprogram för granskning av lager. Ingen av de enskilda granskningsåtgärderna i programmet har markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts.

I granskningsnoteringarna anges *att* lagret av bilvårdsprodukter var lätt att inventera, *att* A-son närvarade vid lagerinventeringen den 3 januari 2018 *och att* han inte hade kunnat påvisa några fel avseende posten Lager. Av dokumentationen kan utläsas att lagervärdet fördelade sig på två produktgrupper och att det hade gjorts ett avdrag för inkurans med 3 procent. Dokumentationen innehåller vidare ett underskrivet lagerintyg samt lagerlistor med handskrivna bockar, belopp och i några fall text. Av dokumentationen kan dock inte utläsas hur de bokförda anskaffningsvärdena för de båda produktgrupperna hängde samman med lagerlistorna.

A-son har uppgett följande.

Vid bolagets inventering genomförde han själv en kontrollinventering. Anskaffningsvärden kontrollerades mot leverantörsfakturor. Företagsledaren visste av erfarenhet att 3 procents inkurans ungefär motsvarade verkligheten och att detta var ett tillräckligt avdrag för inkurans. Han kontrollerade själv att det inte fanns några gamla artiklar.

8.2 Verkstadsbolaget

I verkstadsbolaget uppgick posten Varulager till 2,4 mnkr. I revisionsdokumentationen har inga av de enskilda granskningsåtgärderna som finns med i arbetsprogrammet för granskning av lager markerats som utförda. Däremot innehåller arbetsprogrammet en övergripande notering om att arbetsprogrammet har utförts och godkänts. I granskningsnoteringarna anges att några fel på posten Varulager inte kunnat påvisas.

Enligt dokumentationen fördelade sig värdet av varulagret på material 173 tkr, lager 1 390 tkr, konsignationslager 688 tkr och pågående arbeten 187 tkr. För delposten Lager finns en bilaga från ett lagersystem med en handskriven anteckning om att posten totalt uppgick till 1 985 tkr och att den efter ett avdrag om 30 procent uppgick till 1 390 tkr. Det kan inte utläsas hur beloppet 1 985 tkr hängde ihop med de underliggande artiklar som specificeras i bilagan från lagersystemet. Dokumentationen innehåller bilagor som specificerar vilka artiklar som delposterna Material, Konsignationslager och Pågående arbeten bestod av. För delposten Material finns underliggande fakturor för vissa artiklar bifogade och för delposten Konsignationslager görs på motsvarande sätt som för delposten Lager ett avdrag om 30 procent. Ingen inkurans har bokförts.

A-son har uppgett följande.

Han närvarade vid inventeringen i bolaget som ägde rum den 4 januari 2018 och genomförde då en kontrollinventering. Konsignationslagret förvarades hos bolagets största återförsäljare och avräkning skedde en gång i månaden. Kontroll av priser gjordes mot prislistor. Anskaffningsvärden granskades stickprovsvis mot leverantörsfakturor. Han kontrollräknade att summeringar och multiplikationer i bokslutsbilagorna avseende varulagret var korrekta. Han följde upp att det inte fanns några gamla artiklar och han diskuterade försäljningsprognoser/avtal och lageromsättningshastighet med företagsledaren och bolagets auktoriserade redovisningskonsult för att kunna bedöma att bokförd inkurans var tillräcklig. Delposterna Lager och Konsignationslager var i lagerlistorna upptagna till försäljningspris. Avdraget på försäljningspriset om 30 procent motsvarar marginalen på färdiga varor, vilken uppgick till cirka 30 procent. Han följde upp de pågående arbetena mot fakturering på nya året. Han kontrollerade ordernummer, kundkod, styckpris, antal och belopp.

8.3 Revisorsinspektionens bedömning

Revisionsdokumentationen för bilvårdsbolaget respektive verkstadsbolaget ger, vad gäller hela eller väsentliga delar av posten Varulager, inte besked om hur det bokförda lagervärdet hängde ihop med underliggande lagerlistor. Det framgår inte heller vilken granskning som gjordes avseende anskaffningsvärden, bedömning av inkurans och existens (utöver närvaro vid inventeringen i bilvårdsbolaget). Dokumentationen styrker alltså inte, för något av bolagen, att det utfördes en tillräcklig granskning av posten Varulager.

A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning. Oklarheterna kring hur det bokförda lagervärdet hängde ihop med underliggande lagerlistor har dock inte klargjorts genom yttrandena. När det gäller anskaffningsvärden har A-son uppgett att dessa granskades mot leverantörsfakturor. I fråga om de poster i verkstadsbolaget som i lagerlistorna var upptagna till försäljningspriser har han uppgett att de granskades mot prislistor och att det gjordes ett avdrag om 30 procent från försäljningspriset. Han har vidare, vad gäller granskning av inkurans, uppgett att han följde upp att det inte fanns några gamla artiklar och att han i fråga om verkstadsbolaget diskuterade försäljningsprognoser/avtal och lageromsättningshastighet med företagsledaren. Han har slutligen uppgett att han i båda bolagen genomförde en kontrollinventering i samband med att han närvarade vid lagerinventeringen.

De uppgifter som A-son har lämnat till Revisorsinspektionen är av förhållandevis övergripande karaktär. Det framgår exempelvis inte vilka artiklar som kontrollerades mot leverantörsfaktura alternativt mot prislista. Det framgår inte heller hur han verifierade att marginalen uppgick till 30 procent för de aktuella färdiga varorna, vilket var grunden för att göra ett avdrag från försäljningspriset om denna procentsats. Hur uppföljningen av att det inte fanns några gamla artiklar i lager gjordes beskrivs inte mer utförligt och det framgår inte heller vilka artiklar som han kontrollinventerade.

Han har därför inte gjort sannolikt att det utfördes en tillräcklig granskning. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av varulagret var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna i granskningsarbetet var i båda bolagen sådana att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

9 Granskning av årsredovisningen (samtliga bolag)

I fråga om samtliga bolag innehåller revisionsdokumentationen en checklista som ingår i ett granskningsprogram för årsredovisningen. Revisionsdokumentationen innehåller dessutom för samtliga bolag ett granskningsexemplar för avprickning av årsredovisningen. Granskningsexemplaret utgörs av en kopia av den underskrivna årsredovisningen med en därå åsatt revisorspåteckning.

I den checklista som avser elinstallationsbolaget har en fråga om huruvida upplysning har lämnats i not besvarats jakande avseende:

- Tillämpad redovisningsmetod för tjänste- och entreprenaduppdrag till fast pris (K2 p. 18.5)
- Uppgift om att företaget räknar in indirekta utgifter i pågående arbete för annans räkning vid användning av alternativregeln för uppdrag till fast pris (K2 p. 18.6).
- Uppgift om storleken på nedlagda utgifter och fakturerade belopp avseende pågående arbeten för annans räkning vid användandet av alternativregeln för uppdrag till fast pris (K2 p. 18.12)

Några sådana notupplysningar återfinns dock inte i årsredovisningen.

Den checklista som avser markarbetsbolaget är enbart delvis ifyllt.

A-son har uppgett följande.

Av misstag prickade han i fråga om elinstallationsbolaget och markarbetsbolager den underskrivna årsredovisningen istället för arbetskopian vilka var identiska. I fråga om bilvårdsbolaget prickade han två exemplar av årsredovisningen, ett före underskrift och ett efter underskrift. Elinstallationsbolaget hade större delen av sina arbeten till fast pris. Det framgick av not 1 i årsredovisningen att den hade upprättats enligt K2 samtidigt som det fanns en not till pågående arbeten.

De delar av årsredovisningschecklistan för markarbetsbolaget som inte är ifyllda var inte tillämpliga för det bolaget.

Han kontrollerade för samtliga bolag att årsredovisningarnas resultat- och balansräkningar stämde överens med de underliggande resultat- och balansrapporterna. Han granskade att uppgifterna om firma, styrelse och verksamhet stämde överens med bolagens registreringsbevis och bolagsordningar. Han kontrollerade jämförelsesiffror, redovisningsprinciper, nyckeltalsdefinitioner, samtliga noter och årsredovisningarnas dateringar med mera.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

En revisor ska enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) granska ett bolags årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Granskningen ska utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Granskningen av årsredovisningen ska ske innan revisionsberättelsen lämnas. Det faktum att det

granskningsexemplar som A-son använde för prickning av årsredovisningen utgjordes av en kopia av den underskrivna årsredovisningen där en revisorspåteckning redan hade gjorts visar att åtminstone delar av granskningen genomfördes först efter det att revisionsberättelsen hade undertecknats.

I årsredovisningen för elinstallationsbolaget saknas de tilläggsupplysningar som ska finnas om uppdrag till fast pris. Det framgår inte heller om bolaget tillämpat successiv vinstavräkning eller alternativregeln. A-son identifierade, trots checklistan, inte dessa brister.

Bland de frågor i årsredovisningschecklistan för markarbetsbolaget som inte besvarades finns sådana som rör noter om medelantalet anställda, anskaffningsvärde för anläggningstillgångar och långfristiga skulder, dvs. sådana noter eller poster som bolaget faktiskt hade i den aktuella årsredovisningen. Att A-son trots detta inte besvarade frågorna indikerar att hans granskning var bristfällig även i denna del.

Revisorsinspektionens bedömning är att A-son i samtliga uppdrag inte ägnade granskningen av årsredovisningen tillräcklig uppmärksamhet. Vad han har uppgett om granskning mot underliggande resultat- och balansrapporter, registreringsbevis, bolagsordningar m.m. påverkar inte denna bedömning. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

10 Uttalande från företagsledningen (bilvårdsbolaget)

Revisionsberättelsen för bilvårdsbolaget för räkenskapsåret 2017 är daterad den 31 maj 2018 och styrelsens underskrift av årsredovisningen är åsatt samma datum. Uttalandet från företagsledningen som ingår i revisionsdokumentationen är daterat den 12 juni 2018.

A-son har uppgett följande.

Av någon anledning blev uttalandet från företagsledningen felaktigt daterat. Eventuellt kan den felaktiga dateringen bero på att klockan i datorn var felinställd. Han erhöll det underskrivna uttalandet strax före sin revision. Den korrekta dateringen av uttalandet ska vara den 12 maj 2018. Han har till sitt yttrande bifogat ett uttalande från företagsledningen med korrekt datering.

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. Det ligger i sakens natur att revisorn ska kontrollera att dateringen av det uttalande som inkluderas i revisionsdokumentationen är korrekt.

A-son har accepterat ett uttalande från företagsledningen som är daterat efter det att revisionsberättelsen lämnats. Genom att lägga ett felaktigt daterat uttalande till grund för sin revision har han åsidosatt god revisionssed.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete.

- Han har inte uppfyllt kraven på övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll.
- I ett av de granskade bolagen har han inte sammanställt sin revisionsdokumentation i tid.
- I två av bolagen har han använt sig av för höga väsentlighetstal vid sin granskning.
- I samtliga fyra bolag har hans granskning av nettoomsättningen och rörelsekostnaderna varit bristfällig.
- I två av bolagen har också granskningen av med nettoomsättningen sammanhängande balansposter varit förenad med brister.
- I två av bolagen har granskningen av varulagret varit otillräcklig.
- Hans granskning av årsredovisningarna har varit bristfällig för samtliga bolag.
- I ett av bolagen har han accepterat ett uttalande från företagsledningen, trots att detta varit daterat efter det att revisionsberättelsen lämnats.

Bristerna i granskningarna har varit så omfattande att han i samtliga fyra bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

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

Revisionsarbetet har uppvisat brister på ett betydande antal punkter. Att liknande brister förekommer i alla fyra bolagen visar att bristerna i revisionsarbetet inte har varit av tillfällig art. Revisorsinspektionen finner att bristerna är så omfattande och återkommande att det finns särskilda skäl att, med stöd av 32 § a revisorslagen, förena varningen med en sanktionsavgift.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att det vid bestämmandet av avgiftens storlek ska tas särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När det, som i förevarande fall, är fråga om försummelser som inte kan antas vara uppsåtliga och som avser revisionen av ett fåtal mindre privata aktiebolag bör enligt Revisorsinspektionens mening sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. I detta fall föreligger inga omständigheter som påkallar en högre sanktionsavgift. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 40 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet vunnit laga kraft.

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 Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, bitr. avdelningschefen Timothy Yuan och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson och revisionsdirektören Anna-Karin Brusik Rönqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusik Rönqvist

Hur man överklagar, se bilaga.