



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att hans revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta tillsynsärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat en uppföljning av FAR:s iakttagelser beträffande de två revisionsuppdrag som ingick i kontrollen. De två aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns i det följande A-bolaget och B-bolaget. Vidare har Revisorsinspektionen hämtat in A-sons revisionsdokumentation för ytterligare två revisionsuppdrag, avseende två bolag som nedan benämns C-bolaget och D-bolaget.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
A-bolaget	2016	13,1	5,5
B-bolaget	2016-05-01 – 2017-04-30	13,0	7,6
C-bolaget	2016-09-01 – 2017-08-31	17,7	9,2
D-bolaget	2017-07-01 – 2018-06-30	30,2	11,9

Årsredovisningarna för samtliga bolag har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

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

2 Revisorerers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorerers och registrerade revisionsbolags verksamhet. 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 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 revi-

sorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäktsredovisning (A-bolaget, C-bolaget och D-bolaget)

Posten Nettoomsättning redovisades i årsredovisningen för A-bolaget med 13,1 mnkr, i årsredovisningen för C-bolaget med 17,7 mnkr och i årsredovisningen för D-bolaget med 30,2 mnkr. Revisionsdokumentationen för respektive bolag består av ett arbetsprogram som är rubricerat *Bedömning av diagram och trender* och innehåller kortfattade anteckningar. I dokumentationen för A-bolaget och D-bolaget finns vidare en kontosammanställning över balans- och resultatposter. Kontosammanställningen, som är rubricerad *Jämförelse av konto-saldon från balans- och resultaträkningen, endast konton med stora avvikelser eller att analyser visas*, innehåller enstaka handskrivna anteckningar.

A-son har uppgett följande.

Intäktsredovisningen reviderades genom att han granskade avklipp i ingående och utgående betalningsströmmar och gjorde analyser i ett analysprogram. I det fall han finner avvikelser fördjupar han sin granskning via ett transaktionsanalysprogram för att på verifikationsnivå granska om det finns en förklaring till avvikelserna. Med hjälp av analysprogrammet tar han fram diagram och får även uppgift om bruttovinstutveckling under året. Slutligen görs jämförelser med branschen via revisionsprogrammet.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Det kan inte för något av de tre bolagen utläsas av dokumentationen att A-son utförde någon närmare kontroll av bolagens rutiner för intäktsredovisningen. Hans dokumentation ger inte något konkret besked om i vilken utsträckning och på vilket sätt intäktsredovisningen granskades. Han har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde en granskning som var ägnad att ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för intäktsredovisningens fullständighet. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans granskning av posterna var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posterna var väsentliga innebär den bristfälliga granskningen att han saknade

grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Intäktsredovisning och rutiner för kassaredovisning (B-bolaget)

Posten Nettoomsättning redovisades i årsredovisningen för B-bolaget med 13,0 mnkr. Revisionsdokumentationen består av ett arbetsprogram, rubricerat *Bedömning av diagram och trender*, med kortfattade anteckningar. I dokumentationen finns vidare en kontosammanställning över balans- och resultatposter. Kontosammanställningen som är rubricerad *Jämförelse av konto-saldon från balans- och resultaträkningen, endast konton med stora avvikelser eller att analys visas* innehåller följande anteckning. ”Inga avvikelser som föranleder fördjupad granskning”.

A-son har uppgett följande.

Nästan all försäljning gick via kortterminal. Han granskar intäktsredovisningen genom att granska avklipp i ingående och utgående betalningsströmmar och göra analyser i ett analysprogram. Om han hittar avvikelser, fördjupar han sin granskning via ett transaktionsanalysprogram för att på verifikationsnivå granska om det finns en förklaring till avvikelsen.

Kassan redovisas med dagsavslut och med därtill hörande utskrifter från kassaapparaten. Enligt dagsavslut den 30 april 2017 uppgick kassan till 17,9 tkr, vilket han bedömde som ett lägre belopp som därför inte behövde granskas ytterligare.

Vid granskningen av bolagets kassaredovisning förlitar han sig på de avstämningsrutiner som redovisningsbyrån har, eftersom redovisningsbyrån vid tidigare granskningar har visat sig ha tillfredställande avstämningsrutiner.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Som tidigare har konstaterats utgör intäktsredovisningen normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Det kan inte av dokumentationen utläsas att A-son utförde någon närmare kontroll av bolagets rutiner för intäktsredovisningen. Dokumentationen ger inte heller något konkret besked om i vilken utsträckning och på vilket sätt intäktsredovisningen granskades. A-son har inte

heller genom sina allmänt hållna uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde en sådan godtagbar granskning som kunnat ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma intäktsredovisningens fullständighet.

Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-sons granskning av intäktsredovisningen i B-bolaget var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig innebär den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

A-son har uppgett att han, när det gäller rutinerna för kassaredovisningen, förlitade sig på de avstämningsrutiner som redovisningsbyrån hade. Sådana kontroller utgör en del av bolagets interna arbete med redovisningen. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sin revision. Men revisorn får inte, med hänvisning till sådana kontroller, underlåta egna granskningsåtgärder.

Såvitt framkommit utförde A-son inte någon egen godtagbar kontroll och granskning av rutinerna för kassaredovisningen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

5 Handelsvaror och Råvaror och förnödenheter (samtliga bolag) och Övriga externa kostnader (A-bolaget och B-bolaget)

Posten Råvaror och förnödenheter redovisades i årsredovisningen för C-bolaget med 7,3 mnkr och i årsredovisningen för D-bolaget med 2,5 mnkr. Posten Handelsvaror redovisades i årsredovisningen för A-bolaget med 3,3 mnkr, i årsredovisningen för B-bolaget med 8,4 mnkr och i årsredovisningen för D-bolaget med 4,3 mnkr.

Revisionsdokumentationen för samtliga bolag innehåller ett arbetsprogram, rubricerat *Bedömning av diagram och trender*, med kortfattade anteckningar. I dokumentationen för A-bolaget, B-bolaget respektive D-bolaget finns vidare en kontosammanställning över

balans- och resultatposter, rubricerad *Jämförelse av konto-saldon från balans- och resultaträkningen, endast konton med stora avvikelser eller att analys visas*. I kontosammanställningen finns enstaka handskrivna anteckningar. I revisionsdokumentationen för respektive bolag finns också ett arbetsblad rubricerat *Fakturagranskning*. Arbetsbladen innehåller en beskrivning

över vilka granskningsåtgärder som ska utföras på ankommande fakturor för en viss tidsperiod. I samtliga arbetsblad anges endast A-sons slutsats; inget anmärkningsvärt hade noterats.

Posten Övriga externa kostnader redovisas i årsredovisningen för A-bolaget med 5,8 mnkr och i årsredovisningen för B-bolaget med 3,3 mnkr. Revisionsdokumentationen för respektive bolag består av ett arbetsprogram, benämnt *Bedömning av diagram och trender*, med kortfattade anteckningar, en kontosammanställning över balans- och resultatposter rubricerad *Jämförelse av konto-saldon från balans- och resultaträkningen, endast konton med stora avvikelser eller att analys visas* samt ett arbetsblad, rubricerat *Fakturagranskning*.

A-son har uppgett följande.

Övriga kostnader (inklusive posterna Handelsvaror och Råvaror och förnödenheter) granskas i samband med granskningen av verifikationer/ankommande fakturor, rimlighetsbedömningen samt via analys/transaktionsanalysprogrammen. Vid genomgång av diagram via analysprogrammet klickar han på de staplar som han bedömer att han vill gå vidare med. Därefter öppnas transaktionsanalysprogrammet så att han kan se vilka transaktioner som ligger bakom. Om det finns belopp som han behöver granska ytterligare, går han in på verifikationen/fakturan. Finner han något så antecknas detta på arbetsbladet Fakturagranskning. Utöver nämnda granskningsåtgärder gör han även stickprovskontroller på en vald period genom att bläddra verifikationer/fakturor i löpnummerordning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

De redovisade kostnadsposterna¹ var väsentliga och A-son hade därför anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet. Hans dokumentation innehåller ett arbetsprogram med sparsamma anteckningar och slutsatser men ger inte något närmare besked om i vilken utsträckning och på vilket sätt posterna granskades. Inte heller av de allmänt hållna uppgifter han har lämnat i sina yttranden till Revisorsinspektionen kan några konkreta granskningsåtgärder utläsas. Han har därför inte gjort sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av posterna.

¹ Posterna Handelsvaror och Råvaror och förnödenheter för samtliga bolag samt posten Övriga externa kostnader för A-bolaget och B-bolaget.

Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-sons granskning av posterna var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posterna var väsentliga innebar den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager (A-bolaget)

Posten Varulager redovisas i årsredovisningen för A-bolaget med 1,7 mnkr. På en checklista, rubricerad *Varulager*, har – efter ett antal angivna granskningsåtgärder² – antecknats U.a. [utan anmärkning]. I övrigt består revisionsdokumentationen av ett arbetspapper med summering av lagerlistorna, en checklista för lagerinventeringen, inventeringslistor och lagerlistor. Lagerlistorna har följande noteringar. ”Utgår, Resterade avskrivs, Utgått och Kommer att utgå”. Av checklistan för lagerinventeringen kan utläsas att bolaget saknade inventeringsinstruktioner. I dokumentationen finns vidare ett e-postmeddelande från företagsledaren, daterat den 5 januari 2017, av vilket framgår att vissa poster skulle utgå från varulagret. Dokumentationen saknar uppgift om huruvida A-son närvarade vid lagerinventeringen.

Efter granskningsåtgärden *I de fall inventeringsinstruktioner saknas? Utföres inventeringen på ett godtagbart sätt* finns en anteckning om att det är ett fåtal varor och det inte föreligger några problem med att inventera varulagret. Efter granskningsåtgärden *Övriga noteringar och iakttagelser på posten* finns en anteckning om att inget övrigt noterats. Övriga granskningsåtgärder har besvarats med Ja eller Nej. Slutligen har granskningsåtgärden *Har lagerintyg undertecknats?* lämnats obesvarad. A-sons slutsats var att balansposten kunde accepteras.

A-son har uppgett följande.

Varulagret bestod av ett fåtal artiklar, varav 30 med större belopp. Av dessa kontrollberäknades fyra artiklar i hans närvaro vid inventeringen den 30 december 2016. Bolagets bruttovinst uppgick normalt till cirka 75 procent enligt historiska siffror. För år 2016 var bruttovinsten strax över 75 procent.

² Granskningsåtgärderna är *I de fall inventeringsinstruktioner saknas. Utföres inventeringen på ett godtagbart sätt?*, *Finns lager hos tredje man?*, *Har inventeringslistorna stickprovgranskats?*, *Har inventeringslistorna kontrollsummerats?*, *Har lagerintyg undertecknats?*, *Har fakturor upprättats på utlevererade varor?* och *Övriga noteringar och iakttagelser på posten.*

Att vissa varor skulle utgå från varulagret berodde på att bestämmelserna för tandblekningsprodukter hade ändrats. Det medförde att produkter i lagret inte var säljbara längre. Han fick se prov på dessa produkter. Han fann ingen anledning att ifrågasätta att varorna skulle utgå.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p.4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och värde.

Såvitt framgår av A-sons dokumentation och yttrande till Revisorsinspektionen genomförde han inte någon granskning av den interna kontrollen av varulagret för A-bolaget. De pristester och kontroller av varulagret som han har redogjort för avsåg enbart ett fåtal artiklar och kan inte anses tillräckliga för att han skulle kunna godta varulagrets existens och värde. Det förhållandet att varulagret innehöll poster som skulle utgå borde ha föranlett en noggrannare genomgång av rutinerna kring varulagret.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte inhämtade tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens och värde. Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i bolaget saknade han därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

7 Kassa och bank och Checkräkningskredit (A-bolaget)

Posten Kassa och bank redovisades i årsredovisningen för A-bolaget med 53,5 tkr, i jämförelse med föregående år då posten redovisades med 594 tkr. Posten Checkräkningskredit redovisades med 682 tkr, vilket innebär att den hade ökat med 100 procent i jämförelse med föregående år.

Dokumentationen består i denna del av en checklista, rubricerad *Kassa och bank*, på vilken har antecknats U.a. efter olika granskningsåtgärder³. I övrigt innehåller dokumentationen utskrifter från internetbanken för olika bankkonton hos Bank 1, en utskrift med rubriken *Resultat av sökta kontohändelser för perioden den 14 april 2015 till och med den 15 maj 2017* för

³ Granskningsåtgärderna är *Har banktillgodobavandet stämts av mot engagemangsbesked?*, *Har periodisering av räntor skett?* och *Övriga noteringar och iakttagelser på posten*.

Bank 2 och en utskrift med rubriken *Sök transaktioner* för 2016 avseende Bank 3. Beträffande delposten Checkräkningskredit innehåller dokumentationen en checklista, rubricerad *Långfristiga skulder*, på vilken det har antecknats U.a. efter olika granskningsåtgärder⁴. I övrigt består dokumentationen av en utskrift från internetbanken för Bank 1 med rubriken *Bokförda transaktioner* för perioden år 2016. A-sons har som sin slutsats antecknat att posterna Kassa och bank samt Checkräkningskredit kunde accepteras.

A-son har förelagts att redogöra för vilka granskningsåtgärder han vidtog i denna del. Han har vidare förelagts att redogöra för vem som tillhandahöll utskrifterna från respektive bank. Han har också förelagts att redogöra för sitt ställningstagande med beaktande av att det inte fanns några engagemangsrapporter. Slutligen har han förelagts att redogöra på vilket sätt hans granskning av posterna gav honom grund för att godta posternas existens och värde.

A-son har uppgett följande.

Posterna stämde av mot kontoutdrag från respektive bank samt mot de avstämningsblanketter som redovisningsbyrån hade upprättat. Det är främst redovisningsbyrån som skötte scanningen av handlingarna. Det fanns inget behov av att hämta in en engagemangsrapport, utan han bedömde att det räckte med kontoutdragen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-sons dokumentation består främst av kontosammanställningar och checklistor rubricerade Kassa och bank och Checkräkningskredit, på vilka han antecknat U.a. Den granskning som framträder i dokumentationen framstår emellertid inte som tillräcklig, särskilt som posterna avvek väsentligt från vad som hade redovisats föregående år. De uppgifter om vidtagna granskningsåtgärder som han har lämnat i sina yttranden är allmänt hållna och innefattar t.ex. inte någon konkretisering av hur den uppgivna detaljgranskningen gick till. Han har därför inte heller genom sina kompletterande redogörelser gjort sannolikt att posterna Kassa och bank och Checkräkningskredit granskades på ett godtagbart sätt.

⁴ Granskningsåtgärderna är *Stäms belopp enligt huvudboken regelbundet av mot specifikation?*, *Begärs engagemangsbesked regelbundet från långivare?* och *Övriga noteringar och iakttagelser på posten*.

Revisorsinspektionen drar av det ovan sagda slutsatsen att A-sons granskning av posterna var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Eftersom det förelåg en väsentlig osäkerhet kring båda posternas redovisade värde, saknade han grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorinspektionen har funnit ett flertal brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de fyra bolagen utfört godtagbara granskningar av bolagens intäktsredovisning. För ett av bolagen har även hans granskning av bolagets rutiner för kassaredovisning varit otillräcklig. I samtliga fyra bolag har hans granskning av väsentliga kostnadsposter varit otillräcklig. I ett bolag har han även underlåtit att granska vissa balansposter i tillräcklig omfattning. Bristerna i granskningarna har varit så omfattande att han för samtliga 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. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av samtliga de av Revisorsinspektionen fyra granskade bolagens resultat- och balansräkningar 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 Altgotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Maria Hynning som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Maria Hynning

Hur man överklagar, se bilaga.