



Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från FAR av vilken det framgår att A-son har underkänts vid en intern kvalitetskontroll. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat de två revisionsuppdrag som ingick i den interna kvalitetskontrollen samt två ytterligare revisionsuppdrag. I det följande benämns de bolag som ingick i den interna kvalitetskontrollen restaurangbolaget och tillverkningsbolaget. De två ytterligare revisionsuppdragen benämns djurbolaget och maskinbolaget. I restaurangbolagets, djurbolagets och maskinbolagets årsredovisningar anges att de har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). I tillverkningsbolagets årsredovisning saknas uppgift om vilket regelverk som har använts, men enligt uppgift från A-son har även tillverkningsbolagets årsredovisning upprättats med tillämpning av K2.

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

Bolag	Räkenskapsår	Om-sättning	Balansom-slutning
Restaurangbolaget	2016	6,0	1,5
Tillverkningsbolaget	2016	19,9	9,2
Djurbolaget	2016-07-01-- 2017-06-30	3,3	5,4
Maskinbolaget	2017	27,1	14,1

För samtliga bolag avgav A-son revisionsberättelser för de aktuella räkenskapsåren utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 Revisorers 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 revisorers 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

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

revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Intäktsredovisningen

3.1 Restaurangbolaget

I restaurangbolaget redovisades intäkter om 6 mnkr. I det granskningsprogram som A-son använde har vissa granskningsåtgärder antecknats som utförda.² Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. (utan anmärkning). I dokumentationen finns inga underlag som bekräftar att granskningsåtgärderna utförts. Det finns inte heller någon rutinbeskrivning över intäkterna. A-sons sammanfattning och slutsats angående intäkterna var att det hade skett en liten ökning, att det var bra bruttovinst, att det inte fanns glapp i nummerserien och att posten föreföll vara rimligt redovisad. Vidare kom han till slutsatsen att det inte förelåg någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen, eftersom intäktsredovisningen ”ser helt ok ut”.

A-son har uppgett följande.

Restaurangbolaget serverade luncher och utifrån omsättningen gick det att räkna ut ungefärligt antal besökare per dag. Han åt lunch där några tillfällen per år för att bilda sig en uppfattning om ungefär hur många gäster restaurangen hade. Han såg då att den ökade omsättningen stämde överens med att det var fler gäster i restaurangen. Han rimlighetsbedömde omsättningen för de dagar han hade besökt restaurangen genom att dividera dagsomsättningen med lunchpriset och det verkade stämma bra. Eftersom restaurangens omsättning i huvudsak bestod av luncher som hade ett enhetligt pris, gav en

² Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/ täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll* samt *granskning av nummerserier*.

bruttovinstanalys i detta fall detaljerad information. Han bedömde bruttovinstmarginalen som rimlig.

Han genomförde en periodiseringskontroll och inriktade sig på försäljning och framför allt varuinköp. Hans granskning av nummerserier visade att det inte fanns några glapp. Det fanns inte heller några konstigheter i Z-rapporterna.³

Han ansåg att det inte förelåg någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen, eftersom han genom sina granskningsåtgärder kunde konstatera att restaurangbolaget skötte intäktsredovisningen bra, att verksamheten gick med vinst och att ägarna hade kontroll och ville göra rätt.

Han ansåg sig kunna godta företagets intäktsredovisning, eftersom de granskningsåtgärder som han utförde styrkte att redovisningen var rimlig.

3.2 Tillverkningsbolaget

I tillverkningsbolaget redovisades intäkter om 19,9 mnkr. I A-sons granskningsprogram har vissa granskningsåtgärder antecknats som utförda.⁴ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. Dokumentationen innehåller inga underlag som bekräftar att granskningsåtgärderna utförts. A-sons sammanfattning och slutsats var att intäkterna hade minskat med 5 mnkr och att detta inte var helt bra, men att posten föreföll vara rimligt redovisad. Han bedömde att det inte förelåg någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen, eftersom det inte fanns något glapp i nummerserien.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett dokument, rubricerat Rutinbeskrivning. Han har uppgett att dokumentet kommer från årsakten för år 2014.

A-son har uppgett följande.

När han åtog sig uppdraget år 2012 gjorde han en omfattande granskning av tillverkningsbolagets rutiner. Varje år följde han upp hur rutinerna hade tillämpats i praktiken. Kontrollen och skötseln av bolaget var bra. Ledningen och den redovisningsansvarige

³ Z-rapport är en dagsrapport som sätter punkt för en försäljningsdag i kassan. Den kan användas som bokföringsunderlag.

⁴ Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/ täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll samt granskning av nummerserier.*

hade hög kompetens. Han bedömde kontrollmiljön som god, vilket minskade risken för fel och därmed omfattningen av substansgranskningen.

Vid en rimlighetsbedömning och bruttovinstkontroll noterade han en omsättningsminskning. Han diskuterade detta med ledningen. Han gjorde också en närmare analys på kontonivå, både för inköp och försäljning. Vidare gjorde han en periodiseringskontroll där han detaljgranskade fakturor för tre månader. Han gjorde även en nummerkontroll och kontrollerade ovanliga kreditfakturor.

Han ansåg att det inte förelåg någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen, eftersom en nummerseriekontroll visade att fakturorna blev bokförda och inga felaktiga kreditfakturor förekom.

Han ansåg att han hade grund för att godta företagets intäktsredovisning på grundval av de gjorda granskningsinsatserna och sin allmänna kunskap om verksamheten.

3.3 Djurbolaget

Intäkterna i djurbolaget uppgick till 3,3 mnkr. Av revisionsdokumentationen framgår att A-son bedömde att intäkterna hade hög väsentlighet. I det granskningsprogram som han använde sig av har vissa granskningsåtgärder antecknats som utförda.⁵ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. I dokumentationen finns inga underlag som bekräftar att åtgärderna utförts.

I ett dokument betecknat Försäljning i granskningsprogrammet har A-son antecknat att det mesta av försäljningen fakturerades av ett annat företag och att uppföljning därför gjordes av företagsledaren så ”inget bör gå fel.” I sammanfattningen över granskningen av intäkterna finns en anteckning om att bruttovinsten låg i nivå med föregående år och att detta var rimligt i förhållande till det förväntade värdet. Slutsatsen var att inga fel hade kunnat påvisas i denna post.

⁵ Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/ täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll samt granskning av nummerserier.*

Av dokumentationen framgår vidare att A-son inte identifierade intäktsredovisningen som en risk för oegentligheter, eftersom alla intäkter var med och bolaget endast hade en liten egen fakturering.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett dokument, rubricerat Rutinbeskrivning intäkter, inbetalningar, kundfordringar och finansiella anläggningstillgångar. Han har uppgett att dokumentet kommer från årsakten för år 2014.

A-son har uppgett följande.

Bolaget har två typer av intäkter, försäljning av mjölk och försäljning av djur. Vissa år har bolaget även intäkter genom försäljning av spannmål. Gemensamt för dessa försäljningar är att köparen ansvarar för inmätning, transport från gården och fakturering (självfakturering). Kunderna är stora och etablerade och har väl utarbetade rutiner för hela processen. Processen är inte påverkbar för säljaren. Han anser att en risk kan vara att vissa leveranser av misstag inte mäts in eller att säljare blandas ihop. Han har inte varit med om att ett sådant fel har inträffat. Däremot kan det bli diskussioner kring kvalitetsavdrag etc. Att ägaren själv även kontrollerar avräkningarna utgör en extra säkerhet för att det blir korrekt.

3.4 Maskinbolaget

Intäkterna i maskinbolaget uppgick till 27,1 mnkr. Av dokumentationen framgår att A-son bedömde att intäkterna hade hög väsentlighet. Även för detta bolag användes ett granskningsprogram i vilket vissa granskningsåtgärder har antecknats som utförda.⁶ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. I dokumentationen finns inga underlag som bekräftar att åtgärderna utförts.

A-sons sammanfattning och slutsats över granskningen av företagets intäkter var att bruttovinsten låg i nivå med föregående år och att detta var rimligt i förhållande till det förväntade värdet. Avklippskontroll hade gjorts och granskningen tydde på att försäljningen var redovisad i rätt period. Slutsatsen var att posten föreföll vara rimligt redovisad.

⁶ Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll samt granskning av nummerserier.*

Av dokumentationen framgår vidare att intäktsredovisningen inte hade identifierats som en risk för oegentligheter eftersom det inte fanns några glapp i faktureringen, dvs. att risken för oegentligheter var liten.

A-son har även i denna del gett in ett dokument rubricerat Rutinbeskrivning försäljning, inköp, kundfordringar och lager, enligt uppgift hämtat från årsakten för år 2014.

A-son har uppgett följande.

Ägaren hade full kontroll över verksamheten och en vilja att göra rätt. Han grundade denna slutsats på att det förekom få fel och att de påpekanden han hade gjort hade åtgärdats. Han bedömde därför kontrollmiljön som god.

Han grundade sin bedömning avseende risken för oegentligheter på den goda kontrollmiljön och att han inte hade uppmärksammat några fel vid sin granskning av intäktsredovisningen, varken det ifrågavarande året eller tidigare år.

3.5 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I samtliga uppdrag består A-sons dokumentation i huvudsak av ett granskningsprogram där granskningsstegen har markerats med u.a. eller kortare anteckningar. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera beslut i disciplinärenden utgör det slaget av markeringar inte tillräckliga revisionsbevis för eventuellt vidtagna revisionsåtgärder.⁷

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* åligger det en revisor att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorn ska därvid utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker (se p. 26). Utvärderingen ska normalt grundas på antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. Om revisorn drar slutsatsen att detta antagande i det enskilda fallet inte stämmer, ska han eller hon redovisa orsakerna till detta i sin dokumentation (se p. 47).

⁷ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

A-sons granskningar har inte i något av uppdragen utgått från det angivna antagandet om risk för oegentligheter i intäktsredovisningen. De förklaringar som han, avseende samtliga bolag, har angett till varför sådana risker inte skulle förekomma kan inte anses tillräckliga och relevanta. Han har hänvisat till att bolagen hade en god intern kontroll. Någon granskning av bolagens interna kontroll kan emellertid inte utläsas av vare sig hans dokumentation eller hans yttranden. Därtill kommer att det i ett av bolagen, restaurangbolaget, bedrevs kontantförsäljning, vilket normalt medför en ökad risk för oegentligheter. Enligt Revisorsinspektionens mening hade A-son därmed inte i något av bolagen fog för att vid sin granskning avvika från det i ISA 240 angivna antagandet om riskerna för oegentligheter.

Det framgår inte av revisionsdokumentationen vilka revisionsbevis A-son hade för att godta att bolagens intäktsredovisningar var riktiga och fullständiga. Enligt hans yttrande avseende restaurangbolaget bedömde han rimligheten i omsättningsökningen och bruttovinsten genom att göra besök på restaurangen. Den granskning som han har redogjort för hade emellertid inte sådan omfattning och inriktning att den kunde ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagets intäkter. Med hänsyn till att posten var väsentlig innebar den bristfälliga granskningen i restaurangbolaget 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 även redogjort för sin granskning av de övriga tre bolagen, men inte hänvisat till eller kommit in med några revisionsbevis som ger tillräckligt stöd för någon granskning. Han har därmed varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning avseende intäktsredovisningen för tillverkningsbolaget, djurbolaget och maskinbolaget. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att granskningen i detta hänseende var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Eftersom intäkterna utgjorde en väsentlig post i de tre bolagen, saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Kontanthantering och kassaredovisning (restaurangbolaget)

I posten Kassa och bank redovisades en kontantkassa om 83 tkr. I dokumentationen finns ett kassainventeringsintyg per bokslutsdagen med datering den 5 maj 2017. Det kan inte utläsas om det gjordes någon ytterligare granskning av företagets kontantkassa.

A-son har gett in ett handskrivet dokument med fyra punkter som avser kassarutinen för år 2015. Av dokumentet framgår att betalning skedde via kontanter, kort och fakturering och att de tre kassaregistren kontrollerades av två personer. Enligt dokumentet hade kassaregistret tre poster: kontant, kort och fakturering. Cirka fem procent utgjorde kontanter. Det framgår även att redovisning av kassan gjordes dagligen och stämdes av mot underlag. A-sons slutsats var att kassarutinen var ”helt ok” och kontrollerad via besök. Han har även kompletterat med en checklista daterad den 18 mars 2015 för granskning av kassaregister.

A-son har uppgett följande.

En gång per år brukade han göra ett besök för att följa upp hur kassarutinen fungerade. Han följde upp hur kassan kontrollräknades, följde upp mot Z-rapporter, pratade med personalen och kontrollerade sedan hur kassan bokfördes. När han besökte restaurangen kontrollerade han också att gästerna erbjöds kvitto och att försäljningen slogs in i kassaapparaten. Han observerade att det var färre gäster som betalade med kontanter än tidigare. Han hade utfört denna granskning under en följd av år och även om antalet dagar per år som han besökte restaurangen inte var så många så blev det totalt sett ett relativt stort antal dagar som hade granskats på detta sätt under olika årstider. Han granskade också nummerserien, vilket innebar att han kontrollerade att det inte fanns några glapp eller andra konstigheter i Z-rapporterna. Med några års mellanrum gick han igenom restaurangens rutiner och granskade mer i detalj hur kassarutinerna fungerade och kvaliteten på de avstämningar som redovisningskonsulten gjorde. Den senaste gången som detta gjordes var år 2015. Under mellanliggande år gjorde han en mer begränsad kontroll för att se att rutinerna inte hade ändrats. Han bedömde att avstämningsrutinerna fungerade och hans slutsats var att kontrollmiljön var god. Det kom inte fram något som tydde på felaktigheter eller oegentligheter.

Han kontrollerade att 60 tkr av kassan hade satts in på banken den 3 januari 2017. Han bedömde kassans storlek som rimlig, eftersom vissa mindre inköp betalades kontant och det fanns ett behov av en växelkassa.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Kontantförsäljning innebär typiskt sätt en ökad risk för fel och oegentligheter i intäktsredovisningen. Vid revisionen var det därför av särskild betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering.

A-sons revisionsdokumentation i denna del är sparsam. Hans uppgift att han följde upp att kassan satts in på banken i januari 2017 avspeglas inte i dokumentationen. Av dokumentationen kan inte heller utläsas när och i vilken omfattning han granskade Z-rapporterna.

Han har i sina yttranden redogjort för ett antal granskningsåtgärder utöver de åtgärder som framgår av dokumentationen. Uppgifterna om dessa ytterligare granskningsåtgärder är emellertid allmänt hållna; det saknas bl.a. detaljer om på vilket sätt åtgärderna genomfördes och om vilka slutsatser han drog på grundval av åtgärderna. Den checklista över granskningen av kassaregister som han har sänt in avser ett tidigare räkenskapsår. Enligt Revisorsinspektionens mening har han inte gjort sannolikt att han, vad gäller det nu aktuella räkenskapsåret, vidtog de åtgärder som han har beskrivit. Inspektionens slutsats är att han inte gjorde en tillräcklig granskning av kontantförsäljningen (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Varulager

5.1 Djurbolaget

Balansposten Varulager redovisades med 1 263 tkr, dvs. 24 procent av bolagets totala balansomslutning. Varulagret bestod av råvaror och förnödenheter om 360 tkr och djurbestand om 903 tkr. I granskningsprogrammet har vissa granskningsåtgärder antecknats som utförda.⁸ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. Underlaget består av ett lagervärderingsintyg per bokslutsdagen, inklusive lagerförteckning för respektive lager.

I sammanfattningen över posten har A-son bl.a. beskrivit att han utförde en stickprovsvis kontrollinventering den 29 juni 2017 och att inventeringen skedde i enlighet med bolagets inventeringsrutin. Hans slutsats var att lagrets existens kunde fastställas. När det gäller värderingen har han antecknat att han bedömde bolagets värderingsprinciper och att han granskade mot underlag för att kontrollera att värderingen var korrekt. Hans slutsats var att bolagets beräkningar var korrekta. Vidare har han antecknat att de antal och värden som han hade stämt av stämde överens med den slutliga lagerlistan som låg till grund för bokslutet. I dokumentationen finns dock inga underlag som bekräftar den granskning som är beskriven i sammanfattningen.

A-son har uppgett följande.

Han deltog vid inventeringen den 29 juni 2017. Varulagret bestod av ensilage, djur, hö och foder. Ensilaget utgjordes av balar och vid inventeringen fick han bekräftat att antalet stämde. Foderlagret inspekterades för att konstatera att artiklar fanns och volymerna rimlighetsbedömdes via okulärbesiktning. Eftersom djuren var ute på bete och det inte skedde någon leverans till slakt, behövde inventeringen inte göras på bokslutsdagen. Bolaget inventerade normalt djuren under vintertid och förändringar mellan inventeringstillfällena följdes upp via Jordbruksverkets djurregister. Han kontrollerade därför att antalet djur och ålder stämde med det centrala djurregistret som kontrolleras av länsstyrelsen. Han fann inga avvikelser. Han kontrollerade även stickprovsvis att tre kvigor fanns i djurregistret.

⁸ Granskningsåtgärderna är *stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, nyckeltal, översiktlig granskning av lagerlista, inventering före/efter bokslutsdagen, avgränsning mot andra bokslutsposter, lägsta värdets princip, priskontroll, inkuransbedömning / nedskrivningsbehov, bruttovinster, periodiseringskontroll samt försäkringskydd.*

5.2 Maskinbolaget

Balansposten Varulager redovisades med 1 877 tkr, dvs. 13 procent av företagets totala balansomslutning. A-sons övergripande väsentlighetstal uppgick enligt planeringen till 500 tkr. I granskningsprogrammet har vissa granskningsåtgärder antecknats som utförda.⁹ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. Underlaget består av en förteckning över varulagret, uppdelat på fem olika kategorier.

A-son har antecknat att redovisningskonsulten deltog vid inventeringen, att han gick igenom konsultens noteringar, att han besökte företaget den 19 januari 2018 och att alla maskiner som fanns i lagret på bokslutsdagen då fortfarande fanns kvar i lagret. Det framgår vidare att han inte kontrollinventerade reservdelslagret, eftersom det uppgick till ett lägre belopp (19 procent av det totala varulagret enligt varulagerlistan). Han har också antecknat att han kontrollerade artiklar mot inköpsfakturer för att stämma av värdet. I revisionsdokumentationen finns inga underlag avseende hans granskning. Hans sammanfattning och slutsats var att han besökt lagret i januari 2018, att han kontrollerat att det fanns ett lager och att posten föreföll vara rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Han är medveten om att han inte kunde utnyttja konsultens deltagande vid inventeringen som revisionsbevis. Han hade dock ingen möjlighet att närvara vid inventeringen, eftersom han var på ett annat bolags inventering. Han gjorde ett eget besök på bolaget några veckor senare och kontrollerade att de maskiner som fanns med i lagerlistan existerade. Lagret bestod framförallt av ett fåtal stora och dyra maskiner. Han gjorde därför en totalinventering av dessa. Han granskade även förändringar mellan bolagets inventering och den kontrollinventering som han själv gjorde för att säkerställa att inga in- och utleveranser hade skett mellan inventeringstillfällena.

⁹ Granskningsåtgärderna är stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, nyckeltal, översiktlig granskning av lagerlista, kontrollinventering på bokslutsdagen, inventering före/efter bokslutsdagen, korrigering lagersaldo efter inventering, inventeringsintyg, anstämning av varulager mot inköpsfakturer, avgränsning mot andra bokslutsposter, lägsta värdets princip, priskontroll, inkuransbedömning / nedskrivningsbehov, bruttovinster, periodiseringskontroll samt försäkringsskydd.

Han kontrollinventerade inte reservlagret, men han kontrollerade att det fanns ett lager och att det såg helt och rent ut. Det bestod framförallt av artiklar, såsom filter, packningar, kopplingar och slangar. Om något såldes, köpte bolaget in samma artikel. Reservdelslagret kunde därför jämföras med råvaror och förnödenheter till bestämd mängd.

5.3 Revisorsinspektionens 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 om lagrets existens och skick genom att bl.a. närvara vid lagerinventering. A-son närvarade inte vid lagerinventeringen för maskinbolaget, trots att varulagret var väsentligt och översteg hans övergripande väsentlighetstal. I revisionsdokumentationen kan inte heller utläsas att han genomförde alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

I revisionsdokumentationen för båda bolagen har A-son antecknat att han kontrollerade varulagrets existens och värdering. Hur stickproven valdes ut eller hur många stickprov som togs för att fastställa lagrets existens kan dock inte utläsas. Det finns inte heller någon dokumentation avseende pristest eller något underlag som visar om A-son förvisade sig om att den slutliga lagerlista som utgjorde underlag till bokföringen stämde överens med den inventering som skulle ha utförts. Såvitt dokumentationen utvisar utförde han inte heller i något av bolagen någon intern kontrollgranskning av varulagret.

Av dokumentationen går därmed inte att utläsa att A-son gjorde en tillräcklig granskning av lagrets existens och värde. Han har inte heller genom sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att en sådan granskning kom till stånd. Inspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagens varulager var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna var sådana att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Pågående arbeten (tillverkningsbolaget)

Posten Pågående arbete för annans räkning redovisades med 1 260 tkr, dvs. 14 procent av bolagets balansomslutning. Det innebar en ökning med 1 039 tkr jämfört med föregående år. I sin planering har A-son bedömt risken som hög avseende pågående arbeten. Av hans revisionsstrategi framgår att företagsledningen löpande kontrollerade projekten. I hans riskbedömning finns antecknat att det var svårt att följa projekten men att det var bättre detta år.

Det finns ett granskningsprogram där vissa granskningsåtgärder har antecknats som utförda.¹⁰ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. I dokumentationen finns ett arbetspapper med en anteckning om att projektredovisningen för november till januari hade gått igenom. Det anges vidare i dokumentationen att projekten hade granskats mot underlag, att det enligt företagsledaren inte fanns några ytterligare projekt, att projekten var redovisade i rätt period och att delfakturerings hade skett. I dokumentationen finns en förteckning över projekten, men inga ytterligare underlag om vilken granskning som gjorts. Av förteckningen över projekten framgår att bolaget hade fått ett förskott om 871 tkr. Det kan dock inte utläsas hur detta hade redovisats.

I A-sons sammanfattning över granskningen av företagets projektredovisning har han antecknat att posten såg ”helt ok ut” och att den var rätt periodiserad. Räkenskapspåståendena existens, rättigheter och förpliktelser, fullständighet samt värdering och allokering har antecknats som uppfyllda.

Det går inte att utläsa om det gjordes någon bedömning av företagets interna kontroll av pågående projekt. Det går inte heller att utläsa om bolaget tillämpade K2:s huvudregel eller alternativregel för värdering av pågående arbeten. Det framgår inte heller om kundavtal avseende projekten granskades.

A-son har till Revisorsinspektionen gett in ett dokument, rubricerat Rutinbeskrivning. Han har uppgett att dokumentet kommer från årsakten för år 2014.

¹⁰ Granskningsåtgärderna är *stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, avstämning projektredovisning mot huvudbok, projektredovisning, lägsta värdets princip, resultatavräkning samt periodiseringskontroll.*

A-son har uppgett följande.

Det är korrekt att posten Pågående arbeten hade ökat väsentligt i förhållande till föregående år. Det berodde på att posten föregående år hade varit ovanligt låg med anledning av att ett stort projekt hade avslutats i december 2015.

Den interna kontrollen var informell och bestod i att den verkställande direktören och den ekonomiansvarige gick igenom tidrapporter och fakturor och följde upp respektive projekt. Denna del av rutinen fungerade väl, med undantag för att det inte framgick tydligt av tidrapporterna vilket projekt som avsågs. Trots en del förbättringar fanns det ett förbättringsutrymme. Förbättringarna gjorde det dock lättare att följa upp projekten år 2016. Förutom dessa kontroller gick ledningsgruppen och styrelsen igenom projektstatusen. Han bedömde att de informella kontrollerna fungerade väl och att det inte var rimligt att kräva mer formaliserade kontroller.

Han gjorde en rimlighetsbedömning mot tidigare jämförbara år (2013 och 2014) och gick igenom projektredovisningen mot underlagen för perioden november 2016 till januari 2017. Han bedömde att kostnaderna och arbetstiden tillhörde projektet och att allt var redovisat i rätt period. Han bedömde också att delfaktureringen var rimlig i relation till nedlagda kostnader.

Bolaget tillämpade K2:s huvudregel för värdering av pågående arbeten och han kontrollerade att det redovisades i enlighet med denna. Granskningen visade att pågående arbeten i allt väsentligt hanterades korrekt.

Han granskade inte projekten mot avtal, eftersom det sällan upprättades skriftliga avtal med företagets kunder vilka främst utgjorde mindre mekaniska verkstäder. Han granskade istället mot offerter och andra kalkyler. Bolaget nettoredovisade ett förskottsbelopp om 871 tkr.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

A-son har i revisionsdokumentationen och i sina yttranden redogjort för ett antal granskningsåtgärder men det finns inga underlag som bekräftar att granskningsåtgärderna utfördes. Uppgifterna om utförda granskningsåtgärder är allmänt hållna. Det framgår inte när åtgärderna utfördes. Vad han uppgett om sina slutsatser saknar konktion.

Vidare har ett väsentligt belopp avseende förskott felaktigt nettoredovisats, eftersom förskott från kunder enligt BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag (K2) punkt 6.14 ska redovisas som en skuld i posten Förskott från kunder. Det kan inte utläsas av A-sonsdokumentation eller yttrande om han uppmärksammade bolaget på denna felaktighet.

A-son har alltså inte genom vare sig sin dokumentation eller sina yttranden till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att det skedde en tillräcklig granskning av Pågående arbeten. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av posten var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Kundfordringar (tillverkningsbolaget)

Posten Kundfordringar uppgick till 4 801 tkr, dvs. 52 procent av bolagets balansomslutning. I planeringen har A-son bedömt att kundfordringarna var en väsentlig post. I hans granskningsprogram har bl.a. åldersanalys/osäkra fordringar antecknats som utförd med slutsatsen u.a. Han har vidare antecknat att det inte fanns några äldre fordringar. I kundreskontran finns en fordran om 539 tkr – vilket utgjorde 11 procent av balansposten – som förföll till betalning i början av räkenskapsåret 2016. Hans sammanfattning och slutsats över posten var att reskontran hade kontrollerats och såg ok ut och att balansposten föreföll vara rimligt redovisad.

Av dokumentationen kan inte utläsas om han gjorde någon utökad granskning avseende den äldre fordran om 539 tkr.

A-son har uppgett följande.

Kunden, som var företagets enskilt största, hade betalat andra fakturor senare under året. Orsaken till att denna faktura inte hade betalats var att det förelåg en tvist. Bolaget skulle åtgärda felet och när det hade skett skulle kunden betala. Han delade företagsledarens bedömning att fordran var säker, eftersom det inte fanns någon osäkerhet kring kundens betalningsförmåga. Han ansåg att företagsledningens förklaring om att det förelåg en tvist var rimlig. Vidare konstaterade han att kunden hade betalat tidigare leveranser när korrigerings skett.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Vid tidpunkten för A-sons revision hade den oreglerade fordran varit förfallen i över ett år. Den uppgick till ett väsentligt belopp som översteg det övergripande väsentlighetstalet. Bolagets förklaring om att en tvist förelåg men att kunden förväntades att betala kan mot den bakgrunden inte anses ha utgjort ett tillräckligt och ändamålsenligt revisionsbevis för att godta postens redovisade värde. Istället skulle utökade granskningsåtgärder ha utförts. Med hänsyn till detta saknade A-son grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionsred.

8 Brister i årsredovisningen (tillverkningsbolaget)

I årsredovisningen för år 2016 saknas information om vilket redovisningsregelverk som hade tillämpats och därmed också information om tillämpade redovisningsprinciper för pågående arbeten.

A-son har uppgett att han inte uppmärksammat att uppgiften om tillämpat redovisningsregelverk saknades.

Revisorsinspektionen konstaterar att upplysningen om vilka redovisningsprinciper som har tillämpats vid upprättandet av en årsredovisning är central för förståelsen av årsredovisningen. Det måste därför ställas höga krav på revisorns kontroll av att årsredovisningen i detta hänseende är fullständig och korrekt.

A-sons granskning av den aktuella årsredovisningen var inte tillräckligt noggrann, eftersom han inte noterade att en för läsarna av årsredovisningen väsentlig upplysning hade utelämnats. Han har därigenom åsidosatt god revisionsred.

9 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i ett flertal avseenden. Hans granskning av intäktsredovisningen och oegentligheter i intäktsredovisningen har varit otillräcklig i samtliga fyra uppdrag. I ett av uppdragen har granskningen av kontant- och kassaredovisningen varit bristfällig. Han har brutit i sin granskning av varulagret i två av uppdragen och vad gäller pågående arbeten och kundfordringar i ett av uppdragen.

Slutligen har, i ett av uppdragen, hans granskning av årsredovisningen inte varit tillräckligt noggrann i och med att han inte uppmärksammat att en väsentlig upplysning hade utelämnats. Särskilt allvarligt är det förhållandet att A-son i samtliga revisionsberättelser som omfattas av granskningen har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Hans revisionsarbete har uppvisat allvarliga 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. Bristerna, som bör föranleda en varning, 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 Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes

Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.