



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som gäller ett av auktoriserade A-sons revisionsuppdrag. Informationen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende, som behandlar hans revision av ett aktiebolag för räkenskapsåren 2015 och 2016.

Bolaget hade en enda ägare, i det följande benämnd ”företagsledaren”. Bolagets verksamhet bestod i försäljning av profilkläder, presentreklam, arbetskläder och arbetsskydd.

Bolagets omsättning och balansomslutning framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskapsår	Nettoomsättning	Balansomslutning
2015	48,2	24,7
2016	51,1	24,1

Bolaget upprättade årsredovisningen för räkenskapsåret 2015 med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2

2008). För räkenskapsåret 2016 upprättades årsredovisningen med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2 2016).

I revisionsberättelserna för båda räkenskapsåren anmärkte A-son på att bolaget inte hade betalat skatter och avgifter i rätt tid. I övrigt avgav han revisionsberättelser utan modifiering eller upplysning.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 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 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.

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

3 Väsentlighet

I sin övergripande revisionsstrategi för räkenskapsåret 2016 har A-son antecknat att vid beräkning av väsentlighet bör som tumregel 10 procent av resultat efter finansnetto väljas, eftersom bolaget bedriver en vinstdrivande verksamhet.

För det aktuella räkenskapsåret redovisades ett resultat efter finansnetto om 1 802 tkr och den övergripande väsentligheten borde därför, enligt vad A-son antecknat, beräknas till ca 180 tkr. Av dokumentationen framgår emellertid att han inte bedömde en övergripande väsentlighet på 180 tkr som genomförbar med tanke på den begränsade tid som fanns för att utföra revisionen och revisionsarvodet och att han inte heller ansåg att det skulle vara effektivt. Av dokumentationen framgår att den övergripande väsentligheten i stället beräknades till 559 tkr, vilket motsvarade 20 procent av eget kapital.

Arbetsväsentligheten beräknades till 85 procent av den övergripande väsentligheten, dvs. 475 tkr. Att 85 procent användes för att beräkna arbetsväsentligheten motiverades med att det var en auktoriserad redovisningskonsult som hade upprättat bokslut och årsredovisning. Av uppdragsinformationen och A-sons oberoendeanalys framgår att redovisningskonsulten arbetade vid samma byrå som A-son.

Enligt dokumentationen bedömde A-son, att den valda övergripande väsentlighet inte var för hög. Bedömningen gjordes mot bakgrund av *att* bolaget hade haft en ägare och styrelseledamot sedan starten, *att* det hade varit kund hos revisionsbyrån under många år, *att* det hade redovisat mycket höga vinster flera år i rad, *att* det egna kapitalet hade legat på mycket hög nivå genom åren, *att* det rådde ordning och reda i bolaget *och att* bokslut och årsredovisning upprättades av en auktoriserad redovisningskonsult. Det är också antecknat att A-son bedömde att bolagets intressenter skulle acceptera den valda väsentlighetsnivån.

A-son har uppgett följande.

Han provade det resultatbaserade referensvärdet, Resultat efter finansiella poster, vid bestämmande av väsentlighetstalet. Procenttalet är vanligtvis 10 procent av detta värde. Han justerade därefter väsentligheten bl.a. på grund av att det rådde ordning och reda i bolaget och att bolaget hade varit kund hos revisionsbyrån i flera år.

Resultat efter finansiella poster uppgick till 1 802 tkr, men i detta belopp ingick en engångspost om 600 tkr avseende försäljning av dotterbolag. Ett mer rättvisande normaliserat resultat skulle vara 1 202 tkr. Utifrån detta resultatbaserade referensvärde med procenttalet 10 procent skulle hans övergripande väsentlighet uppgå till 180 tkr, alternativt 120 tkr. Han bedömde att revisionen inte skulle bli ändamålsenlig, effektiv och kostnads- mässigt försvarbar med detta väsentlighetstal. Han valde därför att i stället använda eget kapital som referensvärde.

Han beräknade arbetsväsentligheten till 85 procent av det övergripande väsentlighetstalet, eftersom han hade god kunskap om bolaget och bedömde att företagsledaren och redovisningskonsulten var kompetenta. Hans förväntningar på felaktigheter var låg. Detta medförde att han kände sig trygg med det förhållandevis höga procenttalet.

För alla poster som översteg fastställd arbetsväsentlighetsnivå utfördes granskning utifrån riskbedömningen på varje enskild post. För poster som understeg fastställd arbetsväsentlighetsnivå gjordes avstämning mot huvudbok, årsredovisning samt bilaga. Postens förändring bedömdes analytiskt mot föregående år och mot förväntat utfall.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisorns fastställande av väsentlighet är enligt ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av revisionen* en fråga om professionell bedömning. Bedömningen påverkas bland annat av revisorns förståelse för företaget och omfattningen av felaktigheter från tidigare revisioner. 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 storleken av dessa procentandelar. Tumregler har utvecklats i praxis.

I litteratur på området anges som ett exempel följande procentsatser som tumregler vid bestämning av väsentlighetstal:²

- 1–3 procent av intäkter eller kostnader
- 3–7 procent av resultatet för kvarvarande verksamheter
- 1–3 procent av tillgångar
- 3–5 procent av eget kapital

Den övergripande väsentligheten ska bygga på användarnas informationsbehov, inte på hur hög revisionsrisken är. Väsentlighetstalen ska användas inte endast för att avgöra vilka poster som ska granskas utan även för att bedöma hur stora fel som kan accepteras.

Enligt god revisionssed ska en revisor vid utförande av revisionen beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen (revisionsrisken).³ Enligt A-sons dokumentation förkastade han ett referensvärde för övergripande väsentlighet beräknat på resultat efter finansiella poster med motiveringen att det inte bedömdes genomförbart med tanke på den begränsade tid som fanns för att utföra revisionen och med beaktande av hans revisionsarvode. Ett sådant resonemang kan inte anses vara förenligt med god revisionssed.

Det belopp som A-son i stället valde som väsentlighetstal, 20 procent av eget kapital, faller utanför samtliga intervall som anges som tumregler i den ovan nämnda litteraturen. A-son har inte redogjort för några överväganden som skulle kunna motivera det anmärkningsvärt högre väsentlighetstal som han valde. Genom att välja ett högre väsentlighetstal med hänvisning till tidsbrist och revisionsarvode har han åsidosatt god revisionssed.

4 Personalrelaterade kostnader

I revisionsstrategin för räkenskapsåret 2016 har personalkostnader – i redovisningen upptagna till 12,7 mnkr – bedömts som en väsentlig post. Enligt dokumentationen granskades personalkostnaderna enligt ett standardgranskningsprogram som innehåller två granskningspunkter avseende löner; *Löner – samtliga lönekostnader* samt *Rimlighetsbedömning av lönekostnader*. Dokumentationen innehåller endast kortfattade anteckningar som inte ger någon bild av den utförda granskningen. I sammanfattningen anges att per-

² 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.

³ Se till exempel Revisorsinspektionens beslut den 19 februari 2015 dnr 2014–306

sonalkostnaderna hade ökat med totalt 8 procent och att detta inte var avvikande. Vidare anges att medelantalet anställda hade ökat med två personer och att posten framstod som rimligt redovisad. Slutsatsen var att det inte hade kunnat påvisas några fel på denna post.

I dokumentationen finns även ett dokument betecknat Rapport till revisorn. Av rapporten framgår att en redovisningsmedarbetare på samma byrå som den där A-son var verksam hade granskat mervärdesskatt, skatter och avgifter, redovisning, periodiseringskontroll, betalningsuppföljning av kundfordringar samt nummerkontroll av utgående fakturor.

Det kan inte av dokumentationen utläsas om A-son gjorde någon bedömning av den interna kontrollen avseende personalkostnader.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att företagsledaren hade god kontroll på personalkostnaderna. Det fanns inte några indikationer på oegentligheter i personalkostnaderna. Posten identifierades därför inte som en betydande risk. Utifrån denna riskbedömning utfördes inte någon detaljgranskning av de anställdas lönevillkor. Han genomförde en substansinriktad analytisk granskning, eftersom detta räckte för att minska revisionsrisken till en godtagbar nivå. Hans substansinriktade analytiska granskning bestod i att han översiktligt granskade resultatrapporten per mars 2017 där personalkostnaderna uppgick till 3 mnkr, vilket proportionerat på 12 månader uppgick till ca 12 mnkr. Detta stämde överens med personalkostnaderna för år 2016 som uppgick till 12,7 mnkr. Han bedömde att ökningen med 8 procent var rimlig med hänsyn till att antalet anställda hade ökat med två personer. Det fanns inga väsentliga avvikelser eller andra indikationer på att det i början av det nya året fanns några inte beaktade lönekostnader som borde ha skuldförts per balansdagen.

Han tog del av de kontroller som redovisningskonsulten hade gjort av skatter och avgifter liksom av dennes betalningsuppföljning av arbetsgivaravgifter och skatt avseende decemberlönen 2016. Han tog också del av redovisningskonsultens verifikationsgranskning för perioden december 2016 – januari 2017. Han bedömde att informationen från redovisningskonsulten var trovärdig och att han kunde basera sina slutsatser på detta arbete. Han kontrollerade även stickprovsvis de avstämningar och kontroller som redovisningskonsulten hade gjort.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt ISA* p. 15 följer att en revisor ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision. Det innebär bl.a. att revisionsbevisen ska bedömas kritiskt (jfr p. A 20 ff.). När det gäller revisionsbevis som består i information från företagsledningen, måste revisorn därför alltid överväga om det är nödvändigt att utföra särskilda åtgärder för att få informationen bekräftad på annat sätt.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p.4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter.

Enligt ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 ska en revisor, när han eller hon utformar och utför en substansinriktad analytisk granskning som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning, bland annat utvärdera tillförlitligheten när det gäller de data som används som grund för förväntningar på redovisade belopp eller nyckeltal. Revisorn ska vidare utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal för att kunna identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna samt bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till innan en ytterligare utredning krävs.

A-son bedömde posten Personalkostnader som väsentlig. Han bedömde också att företagsledaren hade god kontroll på personalkostnaderna. Varken av hans dokumentation eller yttranden kan dock utläsas att han gjorde någon granskning av den interna kontrollen.

A-son har uppgett att han utförde en substansanalytisk granskning. Att enbart översiktlig granska en resultatrapport utgör emellertid inte en sådan substansanalytisk granskning som avses i ISA 520. Det kan varken av A-sons dokumentation eller yttranden utläsas att han utvärderade tillförlitligheten i använda data eller att han satte upp förväntade värden och bestämde vilken avvikelse från dessa som var godtagbar. Mot den bakgrunden kan den analytiska granskning som han har redogjort för inte anses ha varit av den art och omfattning som krävdes för att ensam ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende bolagets personalrelaterade kostnader.

När det gäller skatter och avgifter har A-son uppgett att han förlitade sig på kontroller utförda av redovisningskonsulten. Sådana kontroller utgör en del av ett bolags 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 att utföra egna granskningsåtgärder.⁴ A-son har i och för sig uppgett att han gjorde egna kontroller av redovisningskonsultens arbete. Hans uppgifter i den delen får emellertid inget stöd i hans dokumentation och är dessutom så allmänt hållna att det inte finns anledning att ta fasta på dem.

Vad som nu har sagts innebär att det inte av dokumentationen kan utläsas att A-son genomförde en sådan granskning att han kan anses ha hämtat in tillräckliga revisionsbevis avseende företagets personalrelaterade kostnader. 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 i detta avseende. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans granskning av de personalrelaterade kostnaderna var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Med hänsyn till att posten Personalkostnader var väsentlig innebar den bristfälliga granskningen att han saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Övriga kortfristiga fordringar

Bolaget redovisade för räkenskapsåren 2015 och 2016 två övriga kortfristiga fordringar. Låntagare var dels ett handelsbolag som enligt revisionsdokumentationen ägdes av bolaget och av bolagets ägare, dels en idrottsförening där bolagets ägare var ordförande. Av dokumentationen kan inte utläsas på vilka affärsmässiga grunder dessa fordringar hade uppstått. Det fanns såvitt utredningen visar inga avtal upprättade mellan parterna.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2015 redovisade bolagen en fordran på handelsbolaget om 2 283 tkr och en fordran på idrottsföreningen om 2 855 tkr. Dessa fordringar motsvarade tillsammans 21 procent av balansomslutningen. Det var alltså fråga om för bolaget väsentliga belopp.

⁴ Se till exempel Revisorsinspektionens beslut den 12 maj 2017 dnr 2016–702.

Av granskningsprogrammet till övriga kortfristiga fordringar kan utläsas att fordran på handelsbolaget hade ökat med 766 tkr under år 2015. Som underlag fanns en balansrapport från handelsbolaget som visade att det hade redovisar en motsvarande skuld. Fordran på idrottsföreningen hade under samma år ökat med 932 tkr. Som underlag till fordran fanns ett utdrag ur bolagets huvudbok. Det har antecknats att fordringarna var oreglerade men att företagsledningen bedömde dem som säkra och att posten framstod som rimligt redovisad.

Av en promemoria till styrelsen daterad den 2 juni 2016 framgår att fordran på handelsbolaget skulle regleras under kommande år. Fordran hade uppkommit eftersom bolaget hade debiterat handelsbolaget del av kostnaderna för lokaler, personal och administration. I promemorian uppmanade A-son styrelsen att säkerställa att fordran på handelsbolaget reglerades under kommande år. Av promemorian framgår vidare att bolaget hade en fordran på idrottsföreningen och att denna fordran enligt styrelsen skulle regleras när föreningen i framtiden förvärvade en idrottsanläggning från kommunen. Förvärvet av idrottsanläggningen skulle innebära att föreningen kunde ta upp lån via bank mot säkerhet i fastigheten. Det angavs vidare att det tidigare hade påtalats att reverser borde upprättas men att dessa ännu inte hade presenterats.

I årsredovisningen för räkenskapsåret 2016 uppgick fordran på handelsbolaget till 2 285 tkr och fordran på idrottsföreningen till 3 442 tkr. Dessa fordringar motsvarade tillsammans 24 procent av balansomslutningen. Det var alltså fortfarande fråga om väsentliga belopp. I dokumentationen finns ett utdrag ur huvudboken samt en balansrapport från handelsbolaget som visar att detta redovisade en motsvarande skuld och ett utdrag ur huvudboken avseende fordran på idrottsföreningen. Det finns antecknat att fordringarna var oreglerade men att företagsledningen bedömde dem som säkra och att posten framstod som rimligt redovisad.

I en promemoria till styrelsen daterad den 12 maj 2017 uppmanade A-son återigen styrelsen att säkerställa att fordran på handelsbolaget reglerades under kommande år. Det framgår också att fordran på idrottsföreningen fortfarande var oreglerad men att styrelsen bedömde den som säker, eftersom det pågick förhandlingar med kommunen om övertagande av idrottsanläggningen. Vidare framgår att reverser fortfarande inte hade upprättats för fordran på idrottsföreningen och även att fordran bedömdes vara största orsaken till bolagets ansträngda likviditet.

A-son har uppgett följande.

Fordran på handelsbolaget hade uppkommit under en följd av år genom att bolaget bl.a. hade debiterat handelsbolaget för administrationskostnader. Det fanns en plan för hur fordran skulle regleras genom insättning av medel i handelsbolaget från företagsledaren. Granskningen av fordran skedde genom en bedömning av företagsledarens förmåga att sätta in motsvarande medel i handelsbolaget. Han bedömde fordran som säker, eftersom företagsledaren hade privata tillgångar, årligen fick utdelningar från bolaget och bedömdes ha en vilja att reglera fordran.

Bolaget hade varit leverantör av sportkläder till idrottsföreningen och fått ett stort reklamvärde som huvudsponsor. Fordran hade byggts upp sedan år 2013, då idrottsföreningen påbörjade en omfattande satsning på idrottsanläggningen. Under tiden fördes en förhandling med kommunen om att idrottsföreningen skulle få förvärva fastigheten. Ett sådant förvärv skulle innebära en möjlighet för idrottsföreningen att finansiera sin verksamhet externt via bank och därmed reglera sin skuld till bolaget. Styrelsen i bolaget förmedlade denna bild och han bedömde den som trovärdig. Det rådde ett affärsmässigt förhållande mellan parterna, trots att företagsledaren representerade både idrottsföreningen och bolaget. Företagsledaren ville att idrottsföreningens verksamhet skulle fungera och utvecklas, eftersom det skulle skapa stabilitet och möjliggöra återbetalning av lån till bolaget. Företagsledaren såg också ett mervärde i att få företagets namn på attraktiva reklamplatser.

Han påtalade skriftligen att det skulle finnas reverser. Han vet inte varför det inte upprättades några sådana.

Den granskning och värdering som han gjorde var avstämning mot idrottsföreningens räkenskaper. Han följde också föreningen i media och intervjuade företagsledaren. Han kommunicerade även med andra styrelseledamöter i föreningen. Han bedömde informationen som trovärdig och fordran som balansgill. Han valde därför att inte skriva om denna fordran i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p.4 framgår att granskningsåtgärderna ska utformas och utföras på ett sådant sätt att revisorn kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra rimliga slutsatser som grund för sina uttalanden. Enligt p. A 2 ger enbart förfrågningar vanligtvis inte tillräckliga revisionsbevis för att det inte finns väsentliga felaktigheter.

Bolagets egna kapital uppgick år 2016 till 2 794 tkr och år 2015 till 2 206 tkr. De aktuella fordringarna var väsentliga båda åren och en nedskrivning av dessa till noll skulle ha lett till att bolagets egna kapital var helt förbrukat.

Det saknades avtal rörande fordringarna på handelsbolaget och idrottsföreningen. Det går inte av A-sons revisionsdokumentationen att utläsa hur han avgjorde om fordringarna var affärsmässigt betingade.

A-son har uppgett att han ansåg fordran på handelsbolaget vara säker, eftersom han bedömde att ägaren både hade privata tillgångar och var villig att reglera mellanhavandet. I revisionsdokumentationen finns emellertid ingen skriftlig utfästelse eller något annat revisionsbevis som bekräftar att företagsledaren hade vare sig förmåga eller avsikt att reglera fordran på handelsbolaget. Vad gäller fordran på idrottsföreningen ansåg A-son att denna var säker eftersom han hade fått information om att föreningen skulle kunna förvärva en fastighet som i sin tur skulle kunna möjliggöra extern finansiering för återbetalning till bolaget. De samtal som A-son har uppgett sig ha haft med idrottsföreningens företrädare i detta avseende finns dock inte dokumenterade. Det kan inte heller, vare sig av revisionsdokumentationen eller av hans uppgifter till inspektionen, utläsas att han vidtog några andra granskningsåtgärder, utöver samtalen, för att säkerställa värdet på fordran på handelsbolaget.

Revisorsinspektionens bedömning är att A-son inte vidtog tillräckliga granskningsåtgärder för att godta redovisningen av fordringarna på handelsbolaget och idrottsklubben. Med hänsyn till att posten Övriga fordringar, i vilken fordringarna ingick, för båda åren var väsentlig och av avgörande betydelse för bolagets fortlevnad, saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagets balans- och resultaträkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Ägaruttag

Bolaget beslutade den 21 december 2016 om efterutdelningar till ägaren med 1 000 tkr. A-son upprättade i samband med det ett revisorsyttrande enligt 18 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551).

Bolaget hade fram till att utdelningen bokades på kontot, Skuld till ägare, den 22 december 2016 en fordran på ägaren. Fordran hade ackumulerats under året och hade som högst uppgått till 640 tkr. I bokslutet, efter utdelningen hade bolaget en skuld till ägaren på 54 tkr.

Dokumentationen för år 2016 innehåller ett arbetspapper, Övriga kortfristiga skulder. Arbetspapperet innehåller dock inget om granskningen av kontot Skuld till ägare. Som underlag till saldot på kontot finns ett utdrag från huvudboken av vilket det kan utläsas att fordran på ägaren härrörde från transaktioner som benämndes med företagsledarens initialer, ”just” eller ”uttag” eller var kopplade till betalkort.

Revisionsdokumentationen innehåller inga överväganden om huruvida den löpande uppbyggda fordran på ägaren kunde utgöra lån som är förbjudna enligt 21 kap. 1 § aktiebolagslagen.

A-son har uppgett följande.

Utdelningen hade varit planerad men verkställdes först på extra stämma den 21 december 2016. Han ansåg att det inte hade funnits någon låneavsikt med uttagen utan att dessa hade varit förskott på utdelning (alternativt formlös värdeöverföring). Förskottet rymdes inom fastställt fritt eget kapital i bokslutet för år 2015.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 21 kap. 1 § aktiebolagslagen framgår att ett aktiebolag inte får lämna penninglån till bl.a. aktieägare, styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller till en juridisk person över vars verksamhet aktieägare eller styrelseledamot i bolaget har ett bestämmande inflytande (den s.k. förbjudna kretsen). Förskott på lön, utgifter och arvoden för utförande av uppdrag för bolaget eller liknande omfattas inte av låneförbudet förutsatt att de har slutreglerats vid räkenskapsårets utgång. Enligt 9 kap. 33 § andra stycket aktie-

bolagslagen ska revisorn i revisionsberättelsen anmärka om en styrelseledamot eller den verkställande direktören har handlat i strid med bl.a. aktiebolagslagen.

Av huvudboksutdraget framgår att kontot 2696 Skuld till ägare fortlöpande under året hade debiterats för bl.a. uttag och betalkortsräkningar. Av A-sons revisionsdokumentation kan inte utläsas att han genomförde någon granskning eller gjorde någon bedömning av transaktionernas karaktär. I sitt yttrande till Revisorsinspektionen har han uppgett att han bedömde att det hade saknats låneavsikt och att uttagen utgjorde förskott på utdelning.

I dokumentationen saknas uppgifter om orsaken till uttagen men med hänsyn till hur transaktionerna hade benämnts är det inte sannolikt att det var fråga om löne- eller kostnadsförskott. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att det kontinuerligt ökande underskottet på avräkningskontot utgjorde lån till ägaren. A-son borde därför ha anmärkt i revisionsberättelsen på att det under året förekommit förbjudna lån.

Den omständigheten att det totala debetsaldot kvittades mot en utdelning före balansdagen eller att uttagen rymdes inom bolagets fria egna kapital påverkade varken den rättsliga karaktären av lånen eller A-sons skyldighet att som revisor anmärka på dessa. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed.

7 Värdering av varulager

Posten Varulager uppgick i årsredovisningen för år 2015 till 5 741 tkr, vilket motsvarade 23 procent av balansomslutningen. I revisionsdokumentationen finns ett standardgranskningsprogram där det finns antecknat att varulagret värderades till försäljningspris exklusive moms och med avdrag för bruttovinst. Av underlagen framgår att bruttovinsten var 30 procent. I dokumentationen finns även bl.a. lagerlistor. A-son har antecknat att han hade stämt av bruttovinsten utan anmärkning och att den uppgick till 34 procent.

Varulagret uppgick i årsredovisningen för år 2016 till 5 942 tkr, vilket motsvarade 25 procent av balansomslutningen. A-son använde samma granskningsprogram som för år 2015. Han har antecknat att han hade stämt av bruttovinsten utan anmärkning och att den uppgick till 39 procent.

Av dokumentationen kan inte utläsas varför varulagret har värderats med beaktande av en bruttovinst om 30 procent när den faktiska bruttovinsten var 34 procent för år 2015 och 39 procent för år 2016.

A-son har uppgett följande.

Lagerredovisningen baserades på fast bruttovinst som bokfördes varje månad. Lagret värderas båda åren till försäljningspris minus 30 procent. I denna modell rymdes kostnader för frakt, varuprover, inkurans m.m. I månadsboksluten gjordes analyser av bruttovinsten.

Bolaget hade ett datoriserat lagersystem som omfattade butik och webbshopar. Varor som köptes in för egenproduktion hanterades på manuella lagerlistor i samband med årsbokslut. Han ansåg att den interna kontrollen fungerade men att det inte fanns förutsättningar för effektiv kontrollbaserad granskning. Därför tillämpades substansgranskning.

I stort sett allt lager värderades till försäljningspris minus 30 procent vilket hade använts genom åren. Att slutlig bruttovinst hade blivit högre berodde på att bolaget hade fått bonus som förbättrat bruttovinsten. År 2015 uppgick bonusen till 1 708 tkr, med en påverkan på bruttovinsten om 3,5 procent. År 2016 uppgick bonusen till 2 228 tkr, med en påverkan om 4,3 procent på bruttovinsten. Under år 2016 tog bolaget in egen produktion av brodyr och transfertryck som gav ytterligare en bruttovinsteffekt om 4,7 procent. Rensat från bonus och egenproduktion hamnade bruttovinst på ca 30 procent och den bruttovinsten använde bolaget vid sin lagervärdering. Han bedömde den som rimlig. Merparten av varugrupperna hade samma bruttovinst.

Han tog även del av bolagets uppföljning avseende bruttovinstmarginalen och den visade att bruttovinstmarginalen per säljare veckovis varierade men att den ackumulerade bruttovinsten på företagsnivå låg väldigt jämn från vecka till vecka över året.

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 skick.

Enligt K2 2016 p. 12.8 får anskaffningsvärdet beräknas till försäljningspris exklusive mer-
värdesskatt med avdrag för antingen pålägg eller bruttovinstmarginal. Om försälj-
ningspriset eller bruttovinstmarginalen har förändrats, ska hänsyn tas till den föränd-
ringen, eftersom schablonen ska ge ungefär samma anskaffningsvärde som en värdering
utifrån årets faktiska utgifter.

Varulagret uppgick till 23 respektive 25 procent av företagets balansomslutning och
utgjorde därför för båda åren en väsentlig post. Enligt dokumentationen värderades
varulagret till försäljningspris minus 30 procent, medan bruttovinsten beräknades till 34
respektive 39 procent. Av A-sons uppgifter framgår att bolaget bl.a. fick bonus vilket
förbättrade bruttovinsten. Han drog slutsatsen att värderingen av varulagret för respektive
år var rimlig. Vilken granskning, förutom en beräkning av bruttovinsten på totalnivå, som
låg till grund för den slutsatsen framgår emellertid inte. Inte heller kan det utläsas av A-
sons dokumentation eller yttranden vilka överväganden som han gjorde med anledning
av att värderingen av varulagret inte påverkades av erhållen bonus.

Det kan alltså inte av dokumentationen utläsas att A-son genom sin granskning hämtade
in tillräckliga revisionsbevis kring varulagrets värde. Inte heller de granskningsåtgärder
som han har redogjort för i sina yttranden till Revisorsinspektionen gav honom sådana
revisionsbevis. Med hänsyn till att posten Varulager 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.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i ett flertal avseenden. Han har avvikit
från vedertagna väsentlighetstal på skäl som inte är förenliga med god revisionssed. Hans
granskning av personalrelaterade kostnader, övriga fordringar och varulager har varit
otillräcklig. Han har tillstyrkt bolagets resultat- och balansräkningar trots att han på grund
av den otillräckliga granskningen av resultaträkningen och väsentliga balansposter inte har
haft grund för detta. Han har underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på förbjudna
lån.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför
meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är allvarligt. Han ska därför,
med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisiondirektören Kerstin Ceder och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.