



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en rapport om en utförd kvalitetskontroll som avser auktoriserade revisorn A-son. I rapporten anges att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet har bedömt att A-sons revisionsverksamhet inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionsned. De iakttaga bristerna har föranlett inspektionen att öppna detta tillsynsärende. Inspektionens utredning har omfattat revisionen av tre bolag, nedan benämnda revisionsbolaget, fastighetsbolaget och trähandelsbolaget.

Revisionsuppdraget för revisionsbolaget avser räkenskapsåret 1 september 2022 – 31 augusti 2023 och revisionsuppdraget för fastighetsbolaget avser räkenskapsåret 1 maj 2022 – 30 april 2023. Årsredovisningarna för båda dessa bolag är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Revisionsuppdraget för trähandelsbolaget avser räkenskapsåret 2023. Årsredovisningen för detta bolag är upprättad med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

I samtliga uppdrag lämnade A-son revisionsberättelser utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

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 verksamhet (verksamhetsföreskrifterna). 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.

3 Revisionsbolaget

Revisionsbolaget var verksamt inom revision, redovisning och rådgivning inom ekonomi och skatt. Omsättningen för räkenskapsåret uppgick till 23,6 mnkr och balansomslutningen till 18,1 mnkr. Bolaget hade 17 anställda.

Planeringsdokumenten är endast ifyllda med kortfattade anteckningar. Merparten av texten i planeringsdelen är standardtext som kommer från revisionsprogrammet. De nyckeltal som tagits fram visar på en betydande ökning av omsättningen och balansomslutningen. Någon analys av bakomliggande orsaker finns inte. Som slutsats anges att bolagets omsättning och resultat har fortsatt att utvecklas positivt.

I revisionsstrategin bedöms revisionsrisken som låg och granskningsansatsen beskrivs som substansgranskning med inslag av analytisk granskning. A-son har i revisionsstrategin antecknat att samtliga poster skulle granskas, från översiktlig till mer fördjupad granskning. Hennes stickprovs- och urvalsmetoder beskrivs som översiktlig granskning av leverantörsfakturor samt verifikationer. Hon bestämde väsentlighetstalet till 356 tkr och gränsen för fel som skulle noteras till 30 tkr. I sin motivering till de valda väsentlighetstalen har hon antecknat att hon hade erfarenhet av bolaget och att det alltid hade hörsammat hennes synpunkter avseende reserveringar och ändringar.

3.1 Intäkter

Av planeringen och riskbedömningen framgår inte hur risken för oegentligheter i intäkterna hade bedömts. I bedömningen av risker kopplat till intäkter har A-son beskrivit den inneboende risken som låg och kontrollrisken som hög, vilket gav en kombinerad risk satt till medium.

Granskningsprogrammet innehåller fem granskningsåtgärder för intäkter; göra en rimlighetsbedömning av posten mot föregående år, analysera bruttovinst eller täckningsbidrag mot föregående år eller budget, kontrollera om eventuella pågående arbeten har hanterats och redovisats korrekt, jämföra intäkter och tillhörande kostnader mot föregående år samt göra en avklippskontroll. Alla granskningspunkterna har fyllts i med U.a. [utan anmärkning].

Dokumentationen av granskningen består av ett Exceldokument där samtliga transaktioner på huvudbokskontona för intäkter framgår. Tio kundfakturor har markerats

med gult med anteckningen ”kontroll mot fakt och bet”. Det finns även ett handskrivet dokument där de utvalda fakturorna anges. Detta dokument är daterat den 18 december 2023. Fakturorna fördelar sig över hela räkenskapsåret. Det framgår inte på vilka grunder urvalet är gjort och inte heller vad kontrollen mot faktura har inneburit eller mot vilket underlag kontroll av betalning har skett.

En av punkterna i granskningsprogrammet avser analytisk granskning av intäkter genom jämförelse mot föregående år. Redovisade intäkter hade ökat med 19 procent mellan åren, från 20,5 mnkr till 23,6 mnkr. Någon analys av orsakerna till denna ökning har inte angetts.

A-son har uppgett följande.

Hon granskade intäkterna genom att stämna av huvudboksposterna mot respektive kundfaktura samt följa upp mot inbetalningar i bolagets redovisning. Arbetet utfördes i revisionsklientens redovisningssystem. Arbetsmomenten genomfördes i enlighet med det som anges ovan, även om dokumentationen dessvärre är ofullständig.

Hon bedömde risken för väsentliga felaktigheter beroende på oegentligheter i intäktsredovisningen i enlighet med god revisionssed.

För revisionsbolaget bedömdes risken som låg, baserat på följande överväganden:

- *Verksamhetens karaktär*: Bolaget bedriver revisions- och redovisningstjänster med fakturering som baseras på tid och fasta arvoden. Intäkterna är därmed lätta att följa och verifiera.
- *Tydliga och spårbara intäkter*: Fakturering sker via affärssystemet, vilket möjliggör full spårbarhet mellan faktura, bokföring och betalning.
- *Analytisk kontroll*: Hon har jämfört intäkter och debiteringsgrad med tidigare år och bedömt utvecklingen som rimlig utifrån volym och prisnivå.

Utifrån dessa faktorer bedömde hon att risken för väsentliga fel på grund av oegentligheter i intäktsredovisningen var låg och att ordinarie granskningsåtgärder var tillräckliga.

Eftersom risken för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen bedömdes som låg, inriktades granskningen på att verifiera att faktureringen var korrekt och fullständig och att intäkterna hade redovisats i rätt period.

De utförda granskningsåtgärderna var:

- *Analytisk granskning*: Jämförelse av årets intäkter och bruttovinstnivå mot föregående år, för att identifiera eventuella avvikelser eller förändringar i debiteringsmönster.
- *Urval av kundfakturer*: Genomgång av ett urval av fakturer spridda över året, med kontroll mot tidsregistreringar och betalningar på bank.
- *Granskning av intäkter kring balansdagen*: Kontroll av fakturer i augusti och september för att säkerställa att intäkterna redovisats i rätt räkenskapsår.
- *Fullständigheidskontroll*: Kontroll av fakturer och kundreskontra för att säkerställa att samtliga fakturer är bokförda.

Granskningen visade inga avvikelser som tydde på felaktigheter eller oegentligheter. Hon bedömde därför att intäktsredovisningen som helhet var korrekt och att inga ytterligare granskningsåtgärder krävdes.

Urvalet av kundfakturer gjordes med syftet att täcka in hela året och olika typer av uppdrag. Hon använde ett riskbaserat och representativt urval enligt god revisionsred, med fokus på att verifiera både existens och fullständighet av intäkterna.

Urvalet omfattade fakturer från olika perioder under året (första, mitten och slutet av året) och fakturer med större belopp.

För de valda fakturorna kontrollerade hon att de hade baserats på rimligt fakturerad tid, att fakturering hade skett till korrekt kund och att betalning hade mottagits. Denna genomgång visade inga avvikelser och hon bedömde att faktureringen var korrekt och fullständig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett område som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. 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. A-sons dokumentation består huvudsakligen av ett granskningsprogram på vilka granskningsåtgärder har markerats med u.a. I Revisorsinspektionens praxis har konstaterats att det slaget av markeringar inte är tillräckliga för att dokumentera vidtagna revisionsåtgärder.¹ Härutöver består hennes dokumentation i huvudsak av en markering i en huvudboksutskrift att hon hade granskat tio intäktsposter mot faktura och betalning.

¹ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 4 november 2016 i ärende dnr 2016-1171 och beslut den 18 oktober 2024 i ärende dnr 2023-1044.

Dessa fakturor finns även noterade på ett handskrivet arbetspapper. Det framgår inte vad kontrollen mot faktura innebar eller mot vilket underlag kontroll av betalning skedde. Det framgår inte heller på vilka grunder urvalet är gjort. Det är inte klart hur risken för oegentligheter i intäkterna bedömdes. Det finns ingen analys av orsakerna av ökningen av omsättningen.

A-sons yttranden till Revisorsinspektionen innehåller mer information om hur granskningen gick till. Uppgifterna har emellertid inte sådan konkretion och sådant innehåll att de ger inspektionen möjlighet att bedöma huruvida de beskrivna åtgärderna var tillräckliga. Revisorsinspektionen noterar i sammanhanget att fullständigheten i intäkterna inte kan granskas enbart utifrån bokförda intäkter. A-son har därmed inte genom yttrandena gjort sannolikt att hon utförde en tillräcklig granskning.

Revisorsinspektionen kommer mot denna bakgrund till slutsatsen att hennes granskning av intäcksredovisningen var otillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Eftersom intäkterna var väsentliga, saknade hon därmed grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

3.2 Pågående arbeten

Posten Pågående arbeten – som avser nedlagd tid som ännu inte blivit fakturerad – uppgår till 1,6 mnkr. Granskningspunkterna för posten var; stämma av specifikationen mot huvudbok, rimlighetsbedöma posten mot föregående år, uppföljning av avstämningsrutiner mellan projektredovisning och huvudbok och granska eventuella justeringar, kontroll av värderingen med avseende på fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning med bedömning av vilka kostnader som ingår i aktiveringen samt utföra periodiseringskontroll.

Alla granskningspunkterna har fyllts i med U.a. I fråga om periodiseringskontroll har antecknats att granskning skett av räkenskaperna i augusti respektive september med avseende på periodisering. På den specifikation av nedlagd tid per medarbetare som finns i bolagets bokslutsdokumentation har antecknats ”ok enl beräkning”.

A-son har uppgett följande.

Hon bedömde förekomsten och värderingen av eventuella pågående arbeten i enlighet med principerna i K2 och god revisionssed. Eftersom revisionsbolaget bedriver revisions- och redovisningsverksamhet med huvudsakligen löpande fakturering, var omfattningen av ej fakturerade uppdrag vid balansdagen begränsad. Hon bedömde därför risken för väsentliga fel i posten som låg.

De granskningsåtgärder som utfördes var:

- Genomgång av uppdrag som pågick vid balansdagen, för att bedöma om arbete hade utförts men ännu inte fakturerats.
- Jämförelse med fakturering i september – oktober 2023, för att, stickprovsvis, kontrollera att fakturering av pågående arbeten skett efter balansdagen.
- Kontroll av att bolaget bokfört pågående arbeten löpande under året (förändring bokförs månadsvis).
- Rimlighetsbedömt beloppet genom att dela bolagets årsfakturering på ca 19 698 tkr med tolv för att få fram en genomsnittlig månadsfakturering uppgående till 1 642 tkr, varvid hon har bedömt att bolagets pågående arbeten uppgående till 1 583 tkr är rimligt.
- Kontroll av faktureringen i september och oktober, samt rimlighetsbedömt den mot redovisat pågående arbete.
- Kontroll av att pågående arbete per medarbetare överensstämmer med pågående arbete per kund.
- Genomgång med företagsledningen för att diskutera nedskrivning av pågående arbeten p g a att man inte kan få ut full timpenning för de nyanställda.

Vid kontroll mot fakturering i september 2024 kunde det inte identifieras några väsentliga arbeten som borde ha hänförts till år 2023.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Pågående arbeten var en väsentlig post i bokslutet och uppgick till mer än fyra gånger det väsentlighetstal som A-son hade bestämt. Den enda anteckning som finns i granskningsprogrammet är hänförlig till periodiseringskontroll. Posten Pågående arbeten innehåller typiskt sett bedömningar av viss komplexitet, till exempel att bedöma huruvida använda kalkylpriser är beräknade på ett rimligt sätt och eventuella nedskrivningsbehov av pågående projekt. Det går inte att utifrån A-sons dokumentation dra några närmare slutsatser om inriktningen på och omfattningen av hennes granskning.

Frågan är då om A-son genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att hon likväl gjorde en tillräcklig granskning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Vid den bedömningen får det betydelse vilka uppgifter hon har lämnat

i sina yttranden och om uppgifterna har haft tillräcklig konkretion för att möjliggöra en bedömning av om den påstådda granskningen har varit tillräcklig. Det kan då konstateras att hennes yttranden innehåller utförlig information om utförda granskningsåtgärder. Det framgår dock inte närmare vilka iakttagelser som hon gjorde vid granskningen eller hur hon på grundval av iakttagelserna kunde dra slutsatser om riktigheten i posten. Uppgifterna har därmed inte den konkretion som bör krävas för att A-son ska anses ha gjort sannolikt att en tillräcklig granskning utfördes.

Revisorsinspektion utgår därför från att någon tillräcklig granskning inte genomfördes.

Genom att inte genomföra en tillräcklig granskning av posten Pågående arbeten har A-son åsidosatt god revisions sed.

3.3 Personalkostnader och personalrelaterade skulder

Enligt årsredovisningen för revisionsbolaget hade bolaget 17 anställda och personalkostnaderna uppgick till 14,2 mnkr. I granskningsprogrammet för personalkostnader finns två granskningspunkter som båda avser rimlighetskontroller och analytisk granskning. Granskningspunkterna är besvarade med U.a. Någon dokumentation till granskningen finns inte. Den enda kommentar som finns om bolagets löner finns i kontoanalysen över resultaträkningen där det anges att löner är korrekt avstämda mot Skatteverkets sammanställning.

I posten Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter ingår personalrelaterade skulder som avser inarbetad övertid och semester. Delposterna uppgår till 1,6 mnkr respektive 1,2 mnkr. Någon dokumentation som avser granskning av dessa skuldposter finns inte utöver en anteckning ”ok enligt beräkning” på de av företaget framtagna bokslutsbilagorna. A-son har under ärendets handläggning kompletterat dokumentationen avseende granskning av semesterlöneskuld.

A-son har uppgett följande.

Hon granskade personalkostnaderna i enlighet med god revisions sed, med fokus på att verifiera att löner och arbetsgivaravgifter är korrekt redovisade och rimliga i förhållande till verksamhetens omfattning.

De utförda granskningsåtgärderna var:

- *Analytisk granskning*: Jämförelse av årets totala lönekostnader mot föregående år samt mot antalet anställda och verksamhetsvolymen.
- *Stickprov på löneutbetalningar*: Kontroll av ett urval av löner mot lönespecifikationer.
- *Kontroll av arbetsgivaravgifter*: Avstämning av bokförda avgifter mot arbetsgivardeklara-tioner och inbetalningar till Skatteverket.
- *Rimlighetsbedömning*: Bedömning av personalkostnadernas andel av omsättningen samt att nivåerna var förenliga med branschpraxis och byråns storlek.

Granskningen visade inga avvikelser och personalkostnaderna bedömdes vara korrekt redovisade och rimliga i förhållande till verksamheten.

Hon granskade löneskulder och semesterlöneskulder i enlighet med god revisionssed, med syfte att säkerställa att skulderna är fullständigt redovisade och korrekt beräknade per balansdagen.

De utförda granskningsåtgärderna var:

- *Avstämning av löner och semesterlöneskulder*: Kontroll av bokförda skulder mot löneunderlag och semesterlönesammanställning i lönesystemet.
- *Kontroll av personalkostnadsbilagor*: Verifiering av att bokförda belopp stämde mot underlag från löneprogrammet och mot arbetsgivardeklara-tioner.
- *Rimlighetsbedömning*: Bedömning av att skuldernas nivå var rimlig i förhållande till antalet anställda, kvarvarande semesterdagar och intjänade löner per balansdagen.

Granskningen visade inga avvikelser och hon bedömde att löneskulder och semesterlöneskulder var korrekt beräknade och redovisade.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning

Posten Personalkostnader och de personalrelaterade skuldposterna för semester och övertid var alla väsentliga poster. I en revisionsbyrå utgör personalen en central resurs och personalkostnaderna är nära förknippade med både intäktsredovisningen och pågående arbete. A-son hade därför anledning att ägna posterna särskild uppmärksamhet.

Det går inte att utifrån dokumentationen dra några närmare slutsatser om inriktningen på och omfattningen av A-sons granskning.

Frågan är då om A-son genom sina yttranden till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att hon likväl gjort en tillräcklig granskning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). I denna del gör Revisorsinspektionen samma bedömning som nyss har redovisats i fråga om hennes granskning av pågående arbeten. Inspektionen anser alltså att den i och för sig

utförliga information som har lämnats inte har haft sådan konkretion att hon kan anses ha gjort sannolikt att hon utförde en tillräcklig granskning.

Revisorsinspektion utgår därför från att någon tillräcklig granskning inte genomfördes. Hon har härigenom åsidosatt god revisionsssed.

3.4 Revisionens avslutande

Revisionsberättelsen för revisionsbolaget är daterad den 18 december 2023. Flertalet väsentliga revisionsåtgärder i revisionsprogrammet är daterade den 19 december 2023.

A-son har uppgett följande.

Samtliga moment i revisionen var avslutade den 18 december 2023. Därefter slutförde hon vissa revisionsnoteringar på sitt kontor dagarna efter. Den dokumentation som färdigställdes i årsakten den 19 december 2023 avsåg endast komplettering av redan utförda granskningsåtgärder, vilket enligt hennes uppfattning är förenligt med ISA 230.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Dateringen av en revisionsberättelse bör enligt god revisionsssed ligga i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. I revisionsberättelsen får inte anges ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet.² Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 49 ska en revisionsberättelse dateras tidigast det datum när revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisorsuttalandet om årsredovisningen.

Enligt ISA 230 p. 9 ska revisorn bland annat dokumentera det datum då arbetet slutfördes. Vidare ska enligt p. 14 revisorn samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Den administrativa processen är dock just av administrativ art och ger inte utrymme för att i efterhand vidta nya granskningsåtgärder.

I detta fall daterades revisionsberättelsen den 18 december 2023 och A-sons granskningsåtgärder borde därför ha vidtagits senast detta datum. Enligt

² Jfr 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen (2005:551).

revisionsprogrammet utfördes emellertid flertalet väsentliga revisionsåtgärder först den 19 december 2023. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att revisionsberättelsen daterades en dag för tidigt.

Genom att datera sin revisionsberättelse innan revisionen var avslutad har A-son åsidosatt god revisionsred.

4 Kassa och bank (samtliga bolag) samt långfristiga skulder (fastighetsbolaget och trähandelsbolaget)

Revisionsbolaget

Kassa och bank i revisionsbolaget uppgick till 8,9 mnkr och bestod av tillgodohavanden i två olika banker. I granskningsprogrammet till posten Kassa och bank finns en granskningspunkt som avser avstämning av saldo mot engagemangsbesked. Slutsatsen från granskningen är U.a.

I revisionsdokumentationen finns engagemangsbesked från den ena banken – skickat direkt till revisionsbolaget – och en utskrift från internet avseende det andra tillgodohavandet.

A-son har uppgett följande.

Det engagemangsbesked som finns i dokumentationen är det besked som bolaget hade erhållit från banken. Med hänsyn till att bolagets bankengagemang bestod av banktillgodohavanden i form av två bankkonton, från två olika banker, och då inga andra åtaganden identifierades i balansräkningen, bedömde hon risken för ofullständig information som mycket låg. Mot denna bakgrund valde hon att förlita sig på det engagemangsbesked som bolaget självt hade erhållit från banken.

Fastighetsbolaget

Kassa och bank i fastighetsbolaget uppgick till 1,3 mnkr, långfristiga skulder till bank till 73 mnkr och räntekostnader till 2,1 mnkr. I granskningsprogrammen till posterna Kassa och bank, Långfristiga skulder och Finansiella kostnader finns en likalydande granskningspunkt som avser avstämning av saldo mot engagemangsbesked. Slutsatsen från granskningen är U.a.

I revisionsdokumentationen finns ett engagemangsbesked. Av detta framgår att fastighetsbolaget hade tagit upp ett nytt lån under året för att finansiera ett fastighetsförvärv och att bolaget hade fått anstånd med amorteringar kommande år till följd av det höga ränteläget och att någon kortfristig del av lånet därför inte redovisades.

A-son har uppgett följande.

Det engagemangsbesked som finns i dokumentationen är det besked som bolaget hade erhållit från banken. Vad gäller bolagets skulder gjorde hon även en granskning mot de sista avierna för respektive skuld i bokföringen för att på så sätt granska att upplupen ränta var korrekt beräknad.

Trähandelsbolaget

I trähandelsbolaget uppgick Kassa och bank till 6 tkr, långfristiga skulder till bank och kreditinstitut till 1,2 mnkr samt kortfristig del av långfristig skuld till 500 tkr. Räntekostnaderna för dessa krediter uppgick till 174 tkr. I granskningsprogrammen till posterna Kassa och bank, Långfristiga skulder och Finansiella kostnader finns likalydande granskningspunkter för avstämning av saldo mot engagemangsbesked. Slutsatsen från granskningen är U.a.

I revisionsdokumentationen finns ett engagemangsbesked som hade sänts direkt till den redovisningsbyrå som bolaget anlidade för att upprätta bokslutet. Det innehåller, utöver uppgift om tillgodohavandet, uppgifter om utnyttjad checkkredit, långfristigt lån och räntekostnader under året och säkerheter i form av företags- eller fastighetsinteckningar.

A-son har uppgett följande.

Det engagemangsbesked som finns i dokumentationen är det besked som bolaget hade erhållit från banken. Eftersom bolagets bankengagemang bestod av en utnyttjad checkräkningskredit och en långfristig skuld och det inte identifierades några andra åtaganden i balansräkningen, bedömde hon risken för ofullständig information som mycket låg. Mot denna bakgrund valde hon att förlita sig på det engagemangsbesked som hon hade erhållit. Hon gör dessutom alltid en granskning eller kontroll mot sista avin eller avierna i bokföringen vad gäller ett bolags lån och skulder, detta för att säkerställa att eventuell upplupen ränta blir korrekt beräknad och bokförd.

Allmänt

I slutet av ärendets handläggning har A-son uppgett att hon har som rutin att logga in i bolagens internetbanker tillsammans med företrädare för revisionsklienterna för att på så sätt stämma av bolagens engagemang mot befintliga handlingar. Hon granskar även huvudboken vad gäller banktillgodohavanden och lån för att se om det finns några ovanliga poster som till exempel bortbokningar, nedskrivningar och differenser.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 500 p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras ändamålsenlighet, dvs. av den relevans och tillförlitlighet som de har som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och dess värde beror på under vilka särskilda omständigheter som det har inhämtats (p. A 5). Av ISA 505 *Externa bekräftelser* p. 7 framgår att när revisorn använder sig av externa bekräftelser ska han eller hon hålla kontroll över varje begäran om extern bekräftelse, bl.a. genom att välja den lämpliga bekräftande parten (p. A 2).

I alla tre bolagen förekom saldon på väsentliga belopp. Dessa saldon bekräftades genom granskning av engagemangsbesked.

Det var i samtliga fall fråga om engagemangsbesked som bankerna hade skickat till bolaget eller redovisningsbyrån. Revisorsinspektionen anser att A-son inte skulle ha nöjt sig med dessa. Hon skulle själv ha begärt att få engagemangsbesked från bankerna.

Revisorsinspektionen anser därför att A-sons granskning av posten Kassa och bank var bristfällig i samtliga tre bolag. Därtill var hennes granskning av posten Långfristiga skulder bristfällig i fastighetsbolaget och trähandelsbolaget. De uppgifter som hon – i slutskedet av handläggningen – har lämnat (återgivna under rubriken Allmänt) föranleder ingen annan bedömning (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln och bedömningen i avsnitt 3.2 och 3.3). Med hänsyn till detta saknade hon grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Färdigställande av revisionsdokumentationen (samtliga bolag)

Trähandelsbolaget – varulager och varuinköp

Posten Varulager uppgick i trähandelsbolagets årsredovisning till 4,4 mnkr, varav varor under tillverkning 4,0 mnkr och råvaror 0,4 mnkr. Under räkenskapsåret redovisades kostnader för råvaruinköp och förnödenheter inklusive lagerförändring med 15,9 mnkr. Varulagret hade ökat med 1,8 mnkr jämfört med föregående år.

Det finns en anteckning i revisionsdokumentationen om att A-son närvarade vid bolagets inventering den 4 januari 2024 och att hon konstaterade att bolaget inventerade i likhet med tidigare år och att det hade god kontroll på varulagret. Granskningsdokumentationen innehåller inga arbetspapper avseende kontrollinventeringen. Under handläggningen av detta ärende har det gjorts en komplettering av dokumentationen avseende kontrollinventeringen. Kompletteringen består av noteringar som har gjorts i A-sons mobiltelefon vid inventeringstillfället och avser fem genomförda stickprov.

A-son har under handläggningen av detta ärende även kompletterat sin dokumentation med lagerlistor som visar vilka fakturor hon kontrollerade prissättningen mot.

Granskningspunkten som avser kontroll mot underskrivna inventeringsintyg är noterad med U.a. Något underskrivet inventeringsintyg finns inte i dokumentationen. Under handläggningen av detta ärende har A-son dock gett in ett sådant intyg.

Granskningsprogrammet för posten Varuinköp innehåller två granskningsmoment. Det första är en rimlighetsbedömning av posten genom jämförelse mot föregående år, det andra en avklippskontroll av varuinköpskostnaderna kring årsskiftet. För båda granskningsmomenten är den antecknade slutsatsen U.a. Någon dokumentation av granskningen finns inte i revisionsakten. Under ärendets handläggning har dock ett huvudboksutdrag över resultaträkningens poster getts in och i detta har fakturor markerats med en anteckning om att dessa poster hade granskats mot faktura.

A-son har uppgett följande.

Inventeringen av varulagret utfördes mellan den 30 december 2023 och den 2 januari 2024 när produktionen stod still. Hon granskade inventerat varulager den 4 januari 2024 och

gjorde då anteckningar i sin telefon. Anteckningarna fördes inte över till revisionsakten. Kontroll utfördes mot de slutliga inventeringslistorna utan anmärkning.

Hon utförde sin priskontroll på ett Exceldokument som bolaget hade upprättat. Dokumentet sparades ner i hennes dator under ett bibliotek i en kundmapp på datorn. Denna fil kom inte med i de handlingar som först sändes in till Revisorsinspektionen. Hon hade gjort sina anteckningar över utförda priskontroller i detta dokument. De priskontroller som gjorts är utförda utan anmärkning och lagret bedömdes vara korrekt värderat. Bolagets lager av stock omfattade ca 36 procent av lagervärdet och priset var satt efter senaste inköpet. Kontroll gjordes mot denna faktura samt mot två ytterligare inköpsfakturer under året.

Redovisningsbyrån hade missat att kopiera lagerintygen. Dessa har nu inhämtats.

Granskningen av varuinköp dokumenterades i Excel, i form av nedladdad huvudbok, med anteckningar vid hennes stickprov.

Resultatet av kontrollerna var utan anmärkning och dokumentationen finns i ett Exceldokument.

Trähandelsbolaget – efterföljande händelser

Trähandelsbolagets räkenskapsår avslutades den 31 december 2023 och revisionsberättelsen är daterad den 13 maj 2024. Enligt granskningsprogrammet granskades balans- och resultaträkningar på det nya räkenskapsåret och styrelsens rutiner för att identifiera händelser efter balansdagen gick igenom. I dokumentationen finns inget ytterligare material avseende denna granskning.

A-son har under ärendets handläggning kompletterat dokumentationen med en resultat- och balansrapport per den 30 april 2024 och ett utdrag ur huvudboken över kundfordringarna och leverantörsskulderna per den 31 januari 2024.

A-son har uppgett följande

Granskningen av efterföljande händelser dokumenterades i Exceldokument och i en balans- och resultaträkning för period på nästkommande räkenskapsår. Hon följde upp

och granskade översiktligt bolagets balans- och resultaträkning för perioden januari-april 2024 genom att ta del av redovisningshandlingarna.

Revisionsbolaget – efterföljande händelser

Revisionsbolagets räkenskapsår avslutades den 31 augusti 2023 och revisionsberättelsen är daterad den 18 december 2023. I granskningsprogrammet har antecknats att balans- och resultaträkning granskades på det nya räkenskapsåret och att styrelsens rutiner för att identifiera händelser efter balansdagen gick igenom. I dokumentationen finns inget ytterligare material avseende denna granskning.

A-son har under ärendets handläggning kompletterat dokumentationen med en resultat- och balansrapport per den 31 oktober 2023. Hon har också gett in ett utdrag ur huvudboken över kundfordringarna och leverantörsskulderna per den 30 september 2023.

A-son har uppgett följande.

Hon granskade efterföljande händelser i enlighet med god revisionssed för att bedöma om det hade inträffat några händelser som påverkade årsredovisningen per balansdagen.

Fastighetsbolaget – efterföljande händelser

Fastighetsbolagets räkenskapsår avslutades den 30 april 2023 och revisionsberättelsen är daterad den 31 oktober 2023. I granskningsprogrammet har antecknats att granskning hade skett av balans- och resultaträkning på det nya räkenskapsåret och att styrelsens rutiner för att identifiera händelser efter balansdagen hade gått igenom. I dokumentationen finns inget ytterligare material avseende denna granskning.

Under ärendets handläggning har A-son kompletterat dokumentationen med en resultat- och balansrapport per den 31 augusti 2023. Hon har även kompletterat med ett huvudbokslutdrag över leverantörsskulder per maj 2023. Av detta framgår att 38 procent av de per balansdagen utestående leverantörsskulderna hade följts upp mot betalning i maj.

A-son har uppgett följande.

Hon genomförde granskningen av efterföljande händelser i enlighet med ISA 560 *Efterföljande händelser* för att säkerställa att inga händelser hade inträffat som påverkade bedömningen av bolagets finansiella ställning per balansdagen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 24 § tredje stycket revisorslagen ska en revisor ha färdigställt dokumentationen när revisionsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.

Enligt ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 9 ska revisorn bland annat dokumentera det datum då arbetet slutfördes. Revisorn ska vidare, enligt p. 14 samma ISA, samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. En lämplig tidsgräns för färdigställandet är enligt p A 21, som hänvisar till tillämpningshänvisningarna i ISQM 1 p. A 83³, normalt senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son i vissa delar har färdigställt sin dokumentation först i samband med handläggningen av detta ärende. Det gäller i fråga om granskningen av varulager och varuinköp i trähandelsbolaget samt, i alla bolagen, i fråga om granskningen av efterföljande händelser. Det innebär att hon inte slutfört sammanställandet av revisionsdokumentationen inom 60 dagar efter avlämnandet av revisionsberättelsen. Genom att inte uppfylla dokumentationskraven i revisorslagen och ISA 230 har hon åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har i ett av uppdragen inte granskat bolagets intäkter, pågående arbeten samt personalkostnader och personalrelaterade skulder i tillräcklig omfattning. I samma uppdrag har hon åsatt revisionsberättelsen ett datum som infallit innan revisionen var avslutad. I samtliga bolag har hennes granskning av kassa och bank varit otillräcklig och i två uppdrag har granskningen av långfristiga skulder inte varit tillfyllest. I samtliga bolag har hon i viss utsträckning underlåtit att uppfylla dokumentationskraven.

³ International Standard on Quality Management 1 - *Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandenuppdrag och närliggande tjänster.*

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger henne till last är allvarligt. Hon ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Philip Lagerling och revisionsdirektören Eva Melzig, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Eva Melzig

Hur man överklagar, se bilaga.