



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har underkänts i en kvalitetskontroll vid det revisionsföretag vid vilket han är verksam.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av två aktiebolag, här benämnda byggbolaget, räkenskapsåret 2023, och servicebolaget, räkenskapsåret 2022/23. Revisionsberättelserna för båda bolagen var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Byggbolaget - räkenskapsåret 2023

2.1 Årsredovisningen, upplysningar och klassificeringar i balansräkningen

Byggbolaget bedrev byggverksamhet. Av en upplysning i årsredovisningen framgår att bolaget upprättade denna med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR) 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Av revisionsdokumentationen går det att utläsa att bolaget utförde uppdrag såväl på löpande räkning som till fast pris. Det anges även i dokumentationen att uppdragen till fast pris redovisades i enlighet med

alternativregeln i K2. I årsredovisningen finns dock ingen upplysning om huruvida bolaget tillämpade huvudregeln eller alternativregeln i K2 för uppdragen till fast pris.

Av revisionsdokumentationen framgår också att bolaget i sin bokföring, avseende uppdrag på löpande räkning, redovisade en fordringspost avseende upparbetade men ej fakturerade intäkter med 1,2 mnkr. Någon sådan fordringspost redovisades dock inte i balansräkningen i årsredovisningen, utan denna post redovisades där som en del i posten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*. Av dokumentationen framgår att gränsen för vad A-son ansåg vara ett väsentligt klassificeringsfel var bestämd till 585 tkr.

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 15,7 mnkr, kostnader för material, köpta tjänster och legoarbeten med 8,1 mnkr och personalkostnader med 6,2 mnkr. I balansräkningen redovisades kundfordringar med 2,4 mnkr och leverantörsskulder med 0,8 mnkr. Eget kapital redovisades med 1,4 mnkr och balansomslutningen uppgick till 5,4 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Upplysning om huruvida bolaget tillämpade huvudregeln eller alternativregeln i K2 för uppdragen till fast pris borde ha funnits med i årsredovisningen.

När det gäller den felaktiga klassificeringen av de upparbetade men ej fakturerade intäkterna så påverkade den inte nyckeltal eller indelning mellan omsättnings- respektive anläggningstillgångar. Hans bedömning var därför att denna brist i årsredovisningen inte var väsentlig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Ett företag ska enligt 5 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) lämna upplysning i not om de värderingsprinciper som det tillämpar. Enligt K2 p. 18.5 ska ett företag som utför tjänste- eller entreprenaduppdrag till fast pris lämna upplysning om huruvida företaget tillämpar huvudregeln eller alternativregeln för dessa uppdrag. I byggbolagets årsredovisning saknas den upplysningen. Genom att inte påtala för bolaget att denna upplysning saknades i årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisionsred.

Enligt K2 p. 6.14 ska ett företag som redovisar uppdrag på löpande räkning ta upp en tillgångspost i balansräkningen benämnd *Upparbetad men ej fakturerad intäkt*. Posten avser

intäkter för utförda arbeten som inte har fakturerats på balansdagen. Bolaget redovisade i sin bokföring en sådan post uppgående till 1,2 mnkr. I årsredovisningen redovisades emellertid detta belopp felaktigt som en del av posten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*. Beloppet översteg A-sons gräns för vad som skulle anses vara ett väsentligt klassificeringsfel.

Under vissa omständigheter kan revisorn dra slutsatsen att ett klassificeringsfel inte är väsentligt för de finansiella rapporterna som helhet, även om det överstiger den eller de väsentlighetsnivåer som tillämpas vid utvärderingen av andra felaktigheter. Exempelvis kan en felklassificering kanske inte betraktas som väsentlig om beloppet är lågt i förhållande till de berörda balansposternas storlek och felklassificeringen inte påverkar resultaträkningen eller några nyckeltal.¹ I detta fall anser Revisorsinspektionen dock att beloppet var väsentligt både i förhållande till andra balansposter och hela balansomslutningen. Inspektionen anser också att en riktig klassificering var viktig för förståelsen av hur bolaget redovisade entreprenadverksamheten. A-son borde därför ha påtalat för bolaget att rättelse borde ske. Genom att inte göra det har han åsidosatt god revisionssed. Det som han har anfört om sin uppfattning om felets väsentlighet ändrar inte den bedömningen.

2.2 Redovisning av entreprenaduppdrag

Risbedömning och planering

Det övergripande väsentlighetstalet för årsredovisningen som helhet var bestämt till 165 tkr. Både arbetsväsentligheten och gränsen för vad som skulle anses vara en väsentlig post var satta till 140 tkr.

Av anteckningar från tidigare års revisioner framgår att A-son hade bedömt att kvaliteten i projektredovisningen för pågående arbeten inte var godtagbar, eftersom löner m.m. inte hade funnits med i redovisningen. Han antecknade också i samband med planeringen av granskningen av räkenskapsåret 2023 att en bokföringsmässig problemställning var värderingen av pågående uppdrag och att en revisionsmässig problemställning var förekomst och värdering av pågående uppdrag. Det finns också anteckningar om att byggbolaget tidigare år inte hade lyckats med att åstadkomma en god lönsamhet och att

¹ Se International Standard on Auditing (ISA) 450 *Utvärdering av felaktigheter som identifieras under revisionen* p. A20.

han i samband med bedömningen av bolagets kontrollmiljö och påverkan på den interna kontrollen bedömde att den dåliga lönsamheten medförde en risk för att bolaget kunde tänkas försköna resultatet. Han antecknade också att risken för ”svartjobb” utgjorde den risk som fanns för oegentligheter i intäktsredovisningen men att han bedömde att denna risk minskade genom förekomsten av s.k. ROT-arbeten. I fråga om rutinbeskrivningar för försäljning finns det i dokumentationen korta anteckningar om vem som skötte faktureringen och ett konstaterande av att bolaget inte var så aktivt när det gällde uppföljningen av projektredovisningen. Risken i rutinen bedömdes vara själva projektredovisningen och huruvida allt fakturerades. I sammanfattningen av revisionsstrategin angav A-son att värdering av pågående uppdrag utgjorde en betydande risk och att denna risk var kopplad till posterna *Pågående arbeten*, *Nettoomsättning* och *Varuinköplagerförändring*. Dessa poster bedömdes också vara väsentliga, ha en hög inneboende risk och en hög kontrollrisk, vilket resulterade i en kombinerad riskbedömning som angavs som ”högst”.

Av dokumentationen framgår att A-son genomgående tillämpade substansgranskning som granskningsmetod och att han inte utförde någon granskning av effektiviteten i interna kontroller i bolaget.

Granskning

I revisionsdokumentationen finns ett arbetsprogram för posten *Pågående arbeten*. Av det framgår att A-son konstaterade att ett projektredovisningssystem hade använts hela året och att både arbetade timmar och till projekt hörande leverantörsfakturor fanns med där. Av hans anteckningar framgår dock att bolagets redovisningskonsult inte tycktes ha kunnat ta fram underlag för pågående arbeten, eftersom denne endast hade tittat på kundfakturor. Enligt företagsledningen fanns inga pågående uppdrag till fast pris vid årsskiftet utan pågående uppdrag utfördes på löpande räkning. Enligt en anteckning hade A-son kontrollerat uppdrag vid årsskiftet och bedömt att dessa inte utgjorde uppdrag till fast pris.

Det finns i dokumentationen utdrag ur projektredovisningen för sju projekt som visar nedlagd tid, till projekten hänförliga leverantörsfakturor och faktureringshistorik. För dessa projekt finns också vissa anteckningar i arbetsprogrammet och en rimlighetsbedömning av redovisade belopp.

När det gäller posten *Nettoomsättning* så framgår det av arbetsprogrammet att A-son gjorde en rimlighetsbedömning av posten, att han jämförde intäkter och varukostnader mot föregående år, att han gjorde en periodiseringskontroll för intäkterna kring årsskiftet och att han kontrollerade nummerserier för kundfakturor. Han tog ett stickprov om åtta kundfakturor och antecknade vad dessa fakturor avsåg och att vissa formalia i fakturorna var korrekta.

Av arbetsprogrammet kan inte utläsas om A-son utförde några andra granskningsåtgärder för att kunna dra slutsatsen att den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret var fullständig. Det framgår inte heller om han utförde några åtgärder i syfte att kontrollera att bolagets system för projektredovisning och rutiner kring detta var utformade på ett sådant sätt att intäktsredovisningen för räkenskapsåret var fullständig och riktig med avseende på en korrekt hantering av uppdrag till fast pris eller vinstpåslag för uppdrag på löpande räkning.

När det gäller kostnader för material, köpta tjänster och legoarbeten (i resultaträkningen redovisade som posten *Handelsvaror*) så framgår det att A-son rimlighetsbedömde posten och att han kontrollerade periodiseringen av kostnader kring årsskiftet. Han tog också stickprov på åtta leverantörsfakturor för att bl.a. kontrollera att mervärdesskatt hade hanterats på rätt sätt.

Beträffande personalkostnader så framgår det av arbetsprogrammet för posten att A-son kontrollerade löner mot en sammanställning till Skatteverket och att han gjorde en rimlighetsbedömning av posten.

Av dokumentationen framgår inte om A-son som ett led i granskningen av bolagets redovisning av entreprenaduppdrag tog del av några uppdragsavtal för att kontrollera villkor och beräknade vinstmarginaler mot projektredovisningen, om han undersökte förekomsten av eventuella förlustkontrakt som krävde reservering i bokslutet eller om bolagets rutiner för projektredovisning fungerade och möjliggjorde en korrekt redovisning av entreprenaduppdragen.

I bokföringen, huvudbokskonto 1620, och i årsredovisningen (till den del det ingick i posten *Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter*) redovisades upparbetade men inte fakturerade intäkter med 1,2 mnkr. I arbetsprogrammet för posten och i bokslutsbilagan anges dock att saldot på huvudbokskontot var 1,6 mnkr.

Slutsatser av granskningen

Av dokumentationen över sammanfattningen av granskningen framgår att pågående arbeten hade redovisats med 422 tkr för mycket och att detta enligt anteckningar skulle korrigeras. Detta finns också upptaget i A-sons förteckning över funna fel i granskningen. Han antecknade också att projektredovisningen skedde i ett system och att bolaget började få ordning på projektredovisningen.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Även om de vidtagna granskningsåtgärderna är dokumenterade på olika ställen i dokumentationen så var det helheten som låg till grund för hans slutsatser. Granskningen av de sju projekten innebar att han granskade ett antal fakturor, inköp och nedlagd tid för de projekten. Förutom bokföringen hade han också tillgång till bolagets projektredovisningssystem vid denna stickprovgranskning. Detta låg till grund för hans rimlighetsbedömning av projekten. Eftersom denna granskning också gav revisionsbevis för hela redovisningen, låg den även till grund för rimlighetsbedömningen av intäktsredovisningen som helhet. De periodiseringskontroller som han utförde, och också hade utfört föregående räkenskapsår, innefattade en detaljgranskning av såväl intäkter som varukostnader i projekten kring årsskiftena.

Under tidigare år hade brister i bolagets manuella avstämningar av pågående projekt varit ett problem. Under räkenskapsåret anskaffades ett projektredovisningssystem och möjligheterna till uppföljning av projekt blev då väsentligt bättre. En kvarstående svaghet var dock att bolagets redovisningskonsult inte var uppkopplad mot systemet utan förlitade sig på en uppföljning med enbart fakturor som utgångspunkt.

Avvikelserna i belopp mellan hans arbetspapper och bokslutsbilagor å ena sidan och årsredovisningen å andra sidan berodde på iakttagelser om felaktigheter som hade upptäckts under revisionen och därefter hade rättats i den upprättade årsredovisningen. Dessa felaktigheter hade i flera fall berott på bolagets manuella rutiner.

Revisorsinspektionens bedömning

Bolagets nettoomsättning, liksom de kostnader som var förknippade med bolagets entreprenaduppdrag, var väsentliga poster i årsredovisningen. A-son hade dessutom bedömt dem som förenade med risker. I bolag som har entreprenaduppdrag är det därtill normalt viktigt att granska projektredovisningen för uppdragen, oavsett om uppdragen är på löpande räkning eller till fast pris och oavsett vilka principer för resultatavräkningen som tillämpas. Det var därför viktigt för A-son att skapa sig en förståelse för bolagets rutiner och kontroller för projektredovisningen. En sådan förståelse utgjorde en förutsättning för att han skulle kunna bedöma om rutinerna och kontrollerna ledde till en riktig redovisning av bolagets intäkter och kostnader. Den var också en förutsättning för att han skulle kunna ge granskningen en ändamålsenlig inriktning.²

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 ska en revisor, när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, på grundval av ett grundantagande om att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. Om grundantagandet inte avfärdas, ska risken behandlas som en betydande risk i enlighet med ISA 315 p. 12 l. ii. Detta innebär enligt ISA 315 p. A218 bl.a. att revisorn måste identifiera sådana kontroller i bolaget som hanterar risken. Revisorn måste då också utvärdera bl.a. om kontrollerna har utformats på ett ändamålsenligt sätt enligt p. 26 a i samma ISA och att de har införts i enlighet med p. 26 d.

Som framgår av utredningen avfärdade A-son inte grundantagandet om risken för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som beror på oegentligheter. Han skulle därför i enlighet med kraven i ISA 315 ha behandlat detta som en betydande risk och vidtagit de åtgärder när det gäller bolagets kontroller som följer av standarden.

Frånsett vissa konstateranden om vem som skötte faktureringen och att det tidigare hade funnits brister i bolagets projektredovisning saknas det i dokumentationen underlag som ger vid handen att A-son försökte skaffa sig den nödvändiga förståelsen av bolagets rutiner och kontroller rörande projektredovisningen. I hans yttranden till Revisorsinspektionen lämnas inga uppgifter om några ytterligare granskningsåtgärder.

² Krav på åtgärder för att skaffa sig en förståelse för komponenterna i företagets system för intern kontroll finns i ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. 21 – 26.

Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att skapa sig en förståelse för de rutiner och kontroller som var förknippade med bolagets projektredovisning.

När det gäller A-sons substansgranskning utförde han en periodiseringskontroll av både intäkter och kostnader avseende en period både före och efter balansdagen. Detta gjordes i syfte att kontrollera att intäkterna och kostnaderna var bokförda på rätt räkenskapsår. Denna åtgärd ensam gav honom dock inte grund för att godta den samlade intäkts- och kostnadsredovisningen för bolagets entreprenaduppdrag. I övrigt tog de flesta av hans granskningsåtgärder avseende projektredovisningen, med undantag för några korta anteckningar om rimlighetsbedömningar och kontroll av nummerserier för kundfakturor, sikte på balansräkningen och inte på resultaträkningen. Han tog visserligen del av underlag från sju uppdrag. Det finns emellertid inga uppgifter om att han kontrollerade dessa eller andra uppdrag i bolagets verksamhet mot avtalsvillkor, exempelvis vilka vinstpåslag som hade gjorts vid uppdrag på löpande räkning eller om bolaget hade hanterat uppdrag till fast pris på ett riktigt sätt under räkenskapsåret. Det går inte heller att på grundval av dokumentationen och hans uppgifter till Revisorsinspektionen bedöma vilka åtgärder som han vidtog för att kunna dra slutsatsen att kostnadsredovisningen var fullständig.

Sammantaget bedömer Revisorsinspektionen att A-sons granskning inte gav honom grund för att godta fullständigheten och riktigheten i den samlade intäkts- och kostnadsredovisningen som hänförde sig till bolagets entreprenadverksamhet. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till resultatposternas betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

2.3 Värdering av kundfordringar

Av arbetsprogrammet för posten *Kundfordringar* framgår att A-son bl.a. granskade värderingen av de fordringar som var upptagna i bokslutet. Av dokumentationen framgår att han kontrollerade kundreskontran efter balansdagen, per den 30 juni 2024, och då konstaterade att totalt 712 tkr av fordringarna kvarstod som oreglerade. Fordringarna hänförde sig till räkenskapsåret 2023 eller tidigare. Bolaget hade gjort en reserv med 376 tkr i bokföringen för osäkra kundfordringar. Av anteckningar i dokumentationen går att utläsa att han bedömde att denna reservering framstod som låg mot bakgrund av att

merparten av de förfallna kundfordringarna härrörde från räkenskapsåret 2022 eller tidigare.

Med anledning av denna iakttagelse vid granskningen skrev A-son en erinran till bolagets styrelse den 30 juni 2024. I erinran uppgav han bl.a. att styrelsen behövde se över och förbättra rutinerna kring fakturering och uppföljning av obetalda kundfakturor. Han angav vidare att om hanteringen inte förbättrades och om liknande siffror visades i kommande års bokslut kunde det leda till att han skulle komma att modifiera sin revisionsberättelse.

Av dokumentationen går, trots de ovan beskrivna åtgärderna, inte att utläsa på vilken grund A-son godtog värderingen av kundfordringarna.

A-son har uppgett följande.

Hans bedömning var att orsaken till de oreglerade kundfordringarna kunde kopplas till bolagets brister i uppföljning och avsaknad av fungerande kravrutiner. Detta var också bakgrunden till hans erinran till bolaget. Om några krav inte sker är sannolikheten för att kunden reglerar en faktura låg. Det behöver dock inte innebära att fordran är osäker. Han gjorde en uppföljning av kundreskontran. Utifrån hans kunskap om kunderna och de bevis för att kundfordringarna var säkra som presenterades av företagsledningen fanns det inget som tydde på att det rörde sig om några konstaterade kundförluster. Däremot finns det alltid en förhöjd risk att gamla fakturor inte regleras fullt ut och av denna anledning krävde han en reservering för osäkra kundfordringar. Hur stor en sådan reserv ska vara är en bedömningsfråga. Hans uppfattning var att det i detta fall behövde göras en reserv-ering med ett högt belopp, medan företagsledningen ansåg att det inte förelåg något reserveringsbehov överhuvudtaget. Efter diskussioner skedde en reservering för osäkra kundfordringar med tre procent vilket han ansåg vara godtagbart. Det hade även skett nedskrivningar tidigare år för vissa äldre kundfordringar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av dokumentationen framgår att kundfordringar som uppgick till ett för revisionen väsentligt belopp var förfallna till betalning sedan relativt lång tid. Även om A-son bedömde att han hade tillräckligt med information för att kunna konstatera att det inte rörde sig om några konstaterade kundförluster fanns det enligt Revisorsinspektionens bedömning anledning att vidta granskningsåtgärder och inhämta revisionsbevis för att

kunna bedöma utestående förfallna fordringars värde. Bolaget gjorde en schablon-reservering för osäkra kundfordringar med tre procent, vilket A-son godtog. Även efter denna reservering motsvarade det redovisade värdet av förfallna fordringar ett belopp som översteg hans arbetsväsentlighet. Varken av dokumentationen eller hans uppgifter till Revisorsinspektionen framgår att han vidtog några granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för att godta den gjorda reserveringen för osäkra kundfordringar. Hans uppgift om att diskussioner hade förevarit med företagsledningen föranleder inte någon annan bedömning.

Revisorsinspektionens slutsats är därför att A-sons granskning av kund-fordringarnas värde inte var tillräcklig. Mot bakgrund av att det redovisade värdet på de kundfordringar som var förfallna till betalning var väsentligt saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed.

3 Servicebolaget - räkenskapsåret 2022/23

3.1 Årsredovisningen

Servicebolaget bedrev service och försäljning av reservdelar och tillbehör till entreprenad- och skogsmaskiner samt försäljning av sådana maskiner. Årsredovisningen upprättades med tillämpning av K2.

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 15,6 mnkr. Av revisionsdokumentationen framgår att av detta avsåg 9,3 mnkr försäljning av reservdelar m.m. och 5,9 mnkr utförande av service och reparationer. Varulagret redovisades med 2,8 mnkr och kundfordringarna redovisades med 1,6 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 8,4 mnkr.

3.2 Intäktsredovisningen

Riskbedömning och planering

Av revisionsdokumentationen framgår att den övergripande väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet bestämdes till 170 tkr och att arbetsväsentligheten sattes till 136 tkr.

När det gällde bedömningen av risken för oegentligheter bedömde A-son i fråga om bolagets organisation att det fanns en risk att anställda utförde ”svartjobb” som inte

fakturerades och att annan fakturering skedde till fel pris och till fel motpart. I övrigt bedömde han att det inte fanns några incitament till avsiktliga fel i årsredovisningen. Posten *Nettoomsättning* ansåg han var väsentlig och förknippad med en betydande risk. Han bedömde också att inneboende risk och kontrollrisk var hög. Den kombinerade risknivån bedömde han som ”högst” för denna post. Posten *Kundfordringar* ansåg han också var väsentlig, med låg inneboende risk men hög kontrollrisk. Den kombinerade risknivån bedömde han som medium. Han antecknade också att företagsledaren hade för mycket att göra och inte hade tid för övergripande intern kontroll.

Granskning

Av ett arbetsprogram för posten *Nettoomsättning* framgår att A-son rimlighetsbedömde posten genom en jämförelse med föregående år, att han jämförde bruttovinsten med föregående år, att han jämförde intäkter och varukostnader med föregående år, att han utförde en periodiseringskontroll kring årsskiftet och att han kontrollerade att det inte var något glapp i nummerserien för kundfakturor. Han tog också kopior på två kundfakturor som exempel på hur bolagets fakturor kunde se ut.

Det finns också ett arbetsprogram för posten *Kundfordringar*. Av detta framgår att A-son stämde av en specifikation av posten mot huvudboken och kundreskontran, att han rimlighetsbedömde posten, att han översiktligt gick igenom kundreskontran, att han utförde en betalningsuppföljning och att han stickprovsvis stämde av fakturor mot reskontran. Han kontrollerade också att kundreskontran löpande stämdes av mot huvudboken och kontrollerade större kreditfakturor som hade ställts ut efter balansdagen. Det finns också en granskningsåtgärd som innebar att han översiktligt skulle granska fullständigheten i bolagets intäktsredovisning genom rimlighetsbedömning. Förutom en anteckning som lyder ”tas upp på möte – hur säkerställs det?” finns dock ingen dokumentation från utförandet av den åtgärden. Han antecknade som en sammanfattning av granskningen att det var en enda person som skötte faktureringen i bolaget och att ingen annan i bolaget kontrollerade utgående kundfakturor. Han väckte frågan om en rutin för detta borde införas och om allt fakturerades. Han beskrev också en iakttagelse om att det verkade vara en fördröjning av faktureringen, vilket han skulle ta upp på möte. Han skrev också ned en fråga om varför viss fakturering skedde i ”gamla systemet”.

Av dokumentationen går i övrigt inte att utläsa om A-son utförde några åtgärder i syfte att kontrollera fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Det går heller inte att

utläsa om han vidtog några åtgärder med anledning av de frågor som han antecknade i dokumentationen.

Slutsatser av granskningen

Enligt dokumentationen ansåg A-son att både nettoomsättning och kundfordringar var rimligt redovisade.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Vid revisionen av räkenskapsåret 2021/22 hade han gjort en noggrann genomgång av försäljningsrutinen. Eftersom rutinen inte hade ändrats därefter, gjorde han bedömningen att en ny rutingranskning inte skulle tillföra några ytterligare revisionsbevis. Att det inte hade skett några förändringar granskades genom intervjuer med företagsledningen och den anställde i bolaget med ansvar för kundfakturering. Deras svar var samstämmiga.

Han gick igenom påbörjade men ej fakturerade arbetsordrar för att avgöra varför de inte var fakturerade och gjorde en bedömning om detta var förenligt med bolagets rutiner. Han gick även igenom avtal med generalagenter för att se om det fanns några krav i dessa som bolaget inte uppfyllde.

Hans bedömning kring riskerna för ”svartjobb” baserades på att det fanns möjligheter för de anställda att utföra arbete svart, framför allt när de utförde arbete ute hos kunderna från servicebilar, men också mot bakgrund av företagsledningens svaga kontroll. Men det fanns också motverkande faktorer. Kunderna utgjordes av andra företag och de hade självklart intresse av att erhålla fakturor så att de kunde dra av kostnaderna i sin verksamhet. Om varor förbrukades utan att bolaget fick betalt, skulle det märkas genom en brist i lagret. Detta var ett skäl till att han inventerade lagret flera gånger, även oanmält, under räkenskapsåret. Några sådana brister kunde han inte konstatera. Eftersom de anställda satte upp tid på olika kunder, skulle det märkas om det förekom en större omfattning svartarbete genom en låg debiteringsgrad. Eventuellt svartarbete skulle därför inte ha någon väsentlig påverkan på årsredovisningen.

Både granskningen av intäkterna och kundfordringarna låg till grund för hans slutsats om fullständigheten i intäktsredovisningen. Uppföljningen av kreditfakturor skedde främst

för att fånga upp risken för att det hade redovisats försäljning som inte var reell. Några avvikelser upptäcktes inte vid den granskningen.

Hans anteckning om att det verkade vara en fördröjning i faktureringen baserades på hans genomgång av arbetsordrar som inte hade fakturerats. I bokslutet korrigerades dock detta varför årsredovisningen inte påverkades.

Det som beskrivs som rimlighetsbedömningar baseras ofta på analytiska granskningsåtgärder som inte alltid är dokumenterade vid intäktsgranskningen utan finns i dokumentationen av nyckeltal och transaktionsanalys. Själva verksamheten var stabil över tid och det var därför relevant att jämföra omsättningsutveckling och bruttovinst över flera år. Detta sattes även i relation till lageromsättningshastighet och personalkostnader. Såväl omsättningsutveckling som bruttovinst och lageromsättningshastighet hade varit stabila över tid.

Han bedömde den inneboende risken som medel, vilket påverkade granskningens omfattning. Den högre kontrollrisken påverkade framför allt granskningens inriktning mot analytisk granskning och detaljgranskning.

Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons dokumentation framgår att han bedömde att nettoomsättningen var en väsentlig post att granska och att det fanns betydande risker kopplade till posten.

Dokumentationen består i denna del av korta anteckningar om dels vissa rutin- och kontrollmoment som var kopplade till försäljningen, dels vissa brister i dessa rutiner. De uppgifter som A-son har lämnat om genomgångar med företagsledningen och en anställd ger visst stöd för att han tidigare år hade gått igenom försäljningsrutinen. Uppgifterna i dokumentationen och i hans yttranden till Revisorsinspektionen innehåller emellertid inga uppgifter om karaktären på de olika typer av intäktsslag som bolaget hade eller hur dessa bearbetades och redovisades. Sammantaget gör Revisorsinspektionen bedömningen *att* de vidtagna åtgärderna gav honom en viss förståelse för hur vissa av bolagets rutiner och kontroller fungerade *men att* åtgärderna inte var tillräckliga för att ge honom grund att förlita sig på rutinerna och kontrollerna vid utformningen av granskningen. Han var därför tvungen att helt förlita sig på substansgranskning.

Den fråga som Revisorsinspektionen då har att bedöma är om A-sons substansgranskingsåtgärder gav honom grund att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen för de olika intäktslagen, servicearbeten och reservdelsförsäljning.

De åtgärder som framgår av A-sons dokumentation begränsar sig till rimlighetsbedömningar och jämförelser mot tidigare år, en periodiseringskontroll i anslutning till balansdagen och en kontroll av att det inte förekom något glapp i nummerserien för kundfakturor. Enligt Revisorsinspektionens bedömning – och särskilt mot bakgrund av att bolaget hade olika slag av intäkter – gav dessa granskningsåtgärder honom inte tillräcklig grund för att godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Hans yttranden till Revisorsinspektionen innehåller kompletterande information om de åtgärder som går att utläsa av dokumentationen men redovisar inga ytterligare vidtagna åtgärder.

Inspektionen anser mot denna bakgrund att A-sons åtgärder för att kunna godta fullständigheten i intäktsredovisningen inte var tillräckliga. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till intäkternas betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3.3 Varulagervärdering

Risbedömning och planering

Av anteckningar i planeringen och riskbedömningen framgår att A-son bedömde att en stor riskfaktor i bolaget var den person som var lageransvarig. Denne satt enligt honom för mycket som ”spindeln i nätet”, utgjorde ”den svaga länken” och ogillade kontroll. A-son väckte frågan om hur denna person skulle hanteras och hade diskussioner med företagsledningen om detta.

Posten *Varulager* och kostnader för sålda varor i form av posten *Råvaror och förnödenheter* bedömde A-son var väsentliga och förknippade med betydande risk. Den inneboende risken och kontrollrisken fastställdes som hög. Den kombinerade risknivån bedömde han som ”högst” för dessa poster. Han antecknade också att en problemställning var värdering av varulager och risken för eventuellt inkurant lager. När det gällde rutiner antecknade han vidare att varulagerrutinen inte var god men att den hade blivit bättre. Han antecknade

också att företagsledaren hade för mycket att göra och inte hade tid för övergripande intern kontroll.

Granskning

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för posten *Varulager*. Det finns tre granskningsåtgärder som tar sikte på räkenskapspåståendet värdering. En åtgärd var att kontrollera att varulagret var värderat enligt lägsta värdets princip. En andra åtgärd var att A-son stickprovsvis utförde priskontroll mot fakturor. Den tredje åtgärden var att han skulle införskaffa bolagets inkuransbedömning och kontrollera att tillräcklig avsättning hade gjorts för inkuranta varor (artiklar med låg omsättningshastighet och utgående artiklar). Han antecknade som resultat av kontrollen av inkuransbedömningen att trögrörliga lagerposter skrevs ned vid inventeringen av den som var ansvarig för lagret och att det hade lett till felaktigt inkuransavdrag.

Det finns också anteckningar med frågor om huruvida det från lagersystemet skulle gå att få ut en s.k. inkuranstrappa och att detta skulle utredas. En annan fråga var om bolaget kunde ta ut ”hyllvärmare” ur lagersystemet och att detta skulle följas upp till kommande år. Av handlingar från bolaget som finns i dokumentationen framgår att det gjordes en nedskrivning med en schabloninkurans om 3 procent av anskaffningsvärdet. Det går inte att utläsa vilka åtgärder som A-son vidtog vid granskningen för att kunna dra slutsatsen att den gjorda inkuransreserveringen i bokföringen var tillräcklig och medförde att lagret värderades i enlighet med lägsta värdets princip.

Slutsatser av granskningen

Enligt anteckningar i arbetsprogrammet för posten *Varulager* ansåg A-son att det inte hade kunnat påvisas några fel.

Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Anteckningarna om den lageransvarige påverkade hans granskning framför allt genom att han utförde två inventeringar per år och att den ena av dessa skedde oanmält. Den lageransvarige kunde inte påverka värderingen av varulagret, eftersom anskaffningsvärden lades in av den redovisningsansvarige, så den risken var låg. Genom stickprov

kontrollerade han att anskaffningsvärden i lagerredovisningssystemet stämde överens med leverantörsfakturor. Risken låg närmast i att den lageransvarige i stället för att kontrollera vad som faktiskt fanns i lager beställde hem nya artiklar av varor som redan fanns i lagret, vilket innebar en lägre omsättningshastighet än vad som var motiverat och ökad risk för ”hyllvärmare”.

Det fanns även en risk för att den lageransvarige gjorde godtyckliga inkuransavdrag på enskilda artiklar, trots att dessa inte var inkuranta, när bolaget använde en schablonmässig inkurans. Detta framgick av lagerlistorna från inventeringen som han läste igenom för att täcka in denna risk. Eftersom rutinerna kring lagerhanteringen var omständliga och tidskrävande, fördes en diskussion om inkuranstrappor och om att kunna utnyttja lagersystemet för att få fram ”hyllvärmare” för att minska kapitalbindningen i lagret.

Lagret bestod i allt väsentligt av reservdelar till entreprenad- och lantbruksmaskiner. Det låg i sakens natur att även om omsättningshastigheten för vissa artiklar var låg behövde det inte betyda att det fanns någon inkurans i lagret, eftersom de omsattes i takt med att reparationer utfördes. Med ökad ålder och användning av maskinerna ökade också reparationsbehovet. För de flesta artiklar i lagret berodde den risk som var kopplad till värderingen snarare på fysiska defekter än på låg omsättningshastighet. Detta granskades vid inventeringen, exempelvis att emballage inte var skadat. För ett mindre antal artiklar kunder ålder spela roll, t.ex. vissa bussningar av gummi och vissa oljor. Det var i dessa fall viktigt att de tidigast inköpta varorna förbrukades först så att det inte uppstod ”hyllvärmare” av förbrukningsartiklar. Detta granskades också vid inventeringen där inriktningen var att göra stickprov för att täcka in ovanstående risker.

Revisorsinspektionens bedömning

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen ska omsättningstillgångar som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Varulagret utgjorde en väsentlig post och av A-sons dokumentation framgår också att han bedömde att det fanns betydande risker kopplade till värderingen av lagret. Mot bakgrund av detta anser Revisorsinspektionen att det fanns skäl att ägna värderingen av varulagret särskild uppmärksamhet.

A-son godtog att bolaget tillämpade ett schablonmässigt inkuransavdrag vid värderingen av varulagret. Frågan är om hans granskningsåtgärder gav honom grund för att bedöma om detta inkuransavdrag var tillräckligt.

Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son vidtog några åtgärder som möjliggjorde en sådan bedömning. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har han redogjort för hur han i granskningen hanterade risken för fysisk inkurans. Det finns däremot inga uppgifter om granskningsåtgärder som beaktade risken för inkurans p.g.a. för höga lagersaldon av artiklar i förhållande till vad bolaget bedömdes kunna sälja, s.k. ekonomisk inkurans eller volyminkurans, något som det enligt dokumentationen och A-sons yttranden fanns risk för. Den granskning som framträder i dokumentationen och i yttrandena innefattade därför inte tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna dra slutsatsen att den schablonmässiga inkuransreserven var tillräcklig.

Revisorsinspektionens slutsats är att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av varulagrets värde. Med hänsyn till att varulagret var en väsentlig post hade han inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett av bolagen underlät han att påtala för företagsledningen att en för årsredovisningen väsentlig upplysning saknades och att det fanns ett klassificeringsfel i balansräkningen. I samma bolag gav hans granskning inte grund för att godta fullständigheten och riktigheten i bolagets samlade intäkts- och kostnadsredovisning som var hänförlig till bolagets entreprenadverksamhet. Dessutom var hans granskning av värderingen av kundfordringar bristfällig.

I det andra bolaget gav hans granskning inte grund för att godta fullständigheten i bolagets samlade intäktsredovisning. I samma bolag utförde han inte en tillräcklig granskning av varulagrets värde.

Bristerna vid granskningen i båda bolagen var sådana att han – med hänsyn till resultat- och balansposternas betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av respektive bolags resultat- och balansräkningar.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt och han 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 Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.