



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning och bakgrund

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. FAR:s kvalitetsnämnd har bedömt att hans revisionsarbete inte når upp till den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisors- och revisionssed. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Utredningen i ärendet har omfattat de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg förskolebolaget och tvättbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Förskolebolaget	2016	34,8	5,2
Tvättbolaget	2016-09-01 – 2017-08-31	12,0	7,9

Bolagens årsredovisningar är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). A-son avgav i båda fallen revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 Förskolebolaget (intäktsredovisningen)

Av revisionsdokumentationen framgår följande.

I ett dokument betecknat *Resultatkontoplan* har bl.a. antecknats att omsättningen hade ökat med tre procent jämfört med föregående år, att marginalen hade minskat från drygt fem till drygt en procent och att rörelseresultatet hade minskat väsentligt på grund av ökade personalkostnader. Det framgår inte om det utfördes någon substansgranskning av fakturor eller av hur intäkterna periodiserades. Det framgår inte heller om rutinerna och den interna kontrollen avseende de bidrag (barnomsorgspeng) som bolaget erhöll, och som utgjorde merparten av intäkterna, granskades.

A-son har uppgett följande.

Han har varit bolagets revisor sedan år 2008. Verksamheten hade tidigare bedrivits av en kommun. De personer som tog över verksamheten hade dessförinnan drivit de aktuella förskolorna i kommunens regi och hade alltså lång erfarenhet. Förskolorna hade bara rätt att ta emot ett visst antal barn. Såväl den barnomsorgspeng som utgick för varje barn som de totala intäkterna ökade stadigt med någon procent per år. Ekonomipersonalen ansvarade för kontrollen och administrationen av barnplatserna. Barnen registrerades i den s.k. anordnarwebben som både kommunen och bolaget hade tillgång till. Kommunen beslutade om hur många platser respektive skola fick belägga och kunde genom webben kontinuerligt kontrollera antalet inskrivna barn och att nivåerna inte överskreds. Bolaget strävade efter att ha maximalt antal barn inskrivna på skolorna och efterfrågan på platserna var hög. Detta torde ha minskat incitamenten att försöka redovisa ett felaktigt antal barn. Kommunen räknade fram hur stort bidrag per kvartal som bolaget hade rätt till och informerade bolaget om vad som gällde avseende de avgifter som det skulle fakturera barnens föräldrar. Föräldrarna var som regel väl insatta i hur mycket de skulle betala, så inte heller här bedömde han att det förelåg någon väsentlig risk för oegentligheter. De förändringar som skedde i fråga om antalet inskrivna barn under ett kvartal justerades i efterhand genom en avstämning mellan bolaget och kommunen. Det var därför i princip omöjligt för bolaget att skaffa sig intäkter som det inte hade rätt till.

Bolaget fick barnomsorgspengen utbetalad i början av varje kvartal. Vid revisionen granskades att fyra kvartals barnomsorgspeng hade intäktsförts. Det konstaterades att de bokförda intäkterna låg i paritet med föregående räkenskapsår. Han bedömde att det inte

fanns skäl att göra någon djupare granskning av intäkterna utan ansåg att en jämförelse med tidigare år var en fullt tillräcklig granskningsåtgärd. Bedömningen grundades på hans erfarenhet av bolaget och dess verksamhet samt på att han uppfattade bolagets interna kontrollmiljö som säker.

3 Tvättbolaget

3.1 Intäktsredovisningen

Av revisionsdokumentationen framgår att tvättbolagets omsättning hade ökat till ca 12 mnkr, jämfört med ca 4,4 mnkr året innan. Det framgår också att det vid revisionen gjordes en övergripande analys av bruttomarginalen. Det går däremot inte att utläsa om det utfördes någon substansgranskning av fakturor eller av intäkternas periodisering. Det framgår inte heller om det genomfördes någon granskning av intäktsrutinen och den interna kontrollen.

A-son har uppgett följande.

Räkenskapsåret 2016/17 var det andra året som han reviderade bolaget. Några år tidigare hade han blivit konsulterad av bolagets redovisningskonsult angående ett antal andra företag som drevs av samma kund. Han fick då uppfattningen att företagsledaren var en hårt arbetande och noggrann person som var angelägen om att allt skulle skötas på ett riktigt sätt, något som han också bedömde att han fick bekräftat under det första året som han var bolagets revisor.

Bolaget fick in alla beställningar via e-post. Både företagsledaren och den personal som skötte packningen kunde notera beställningarna. Det var sedan personalen i packningen som ställde i ordning och skötte utleveranserna till kunderna. Leveranserna matades in i ett system ur vilket företagsledaren i mitten av varje månad och direkt efter varje månadsskifte tog ut alla ordrar och fakturerade kunderna. Ökningen av omsättningen berodde på att bolaget strax före det aktuella verksamhetsåret hade tagit över en verksamhet som tidigare hade bedrivits i ett annat bolag. Räkenskapsåret 2016/17 redovisade bolaget för första gången ett varulager. Det var därför svårt att jämföra materialkostnaderna (textilinköp) mellan åren.

Någon substansgranskning eller periodiseringskontroll av kundfakturor gjordes inte utan han förlitade sig på att företagsledaren strikt följde sina rutiner. Rutinerna innebar att

företagsledaren hade full kontroll på vilka beställningar som hade kommit in samt att dessa blev utlevererade och fakturerade. Vidare granskade han att all fakturering de första dagarna efter bokslutsdagen togs upp som upplupna intäkter. Eftersom denna fakturering var hög i förhållande till andra tvåveckorsperioder under året bedömde han att alla intäkter för perioden var med. Han konstaterade också att bolagets rörelseresultat uppgick till nästan 30 procent av intäkterna, vilket var förvånansvärt bra.

Det var hans samlade erfarenheter av företagsledaren som gjorde att han förlitade sig på den interna kontrollen och inte genomförde granskningen av intäktsredovisningen på det sätt som han numera inser att han borde ha gjort.

3.2 Varulager

Av revisionsdokumentationen framgår följande.

Varulagret togs i årsredovisningen upp till 500 tkr. I dokumentationen har antecknats att något lager inte hade redovisats tidigare år men att företagsledaren ville synliggöra ett lagervärde inför en kommande försäljning av bolaget. Det har vidare antecknats att lagret bestod av textilier som hade köpts in under räkenskapsårets sista tre månader och att det förvarades hos bolaget, men att det också fanns en stor mängd textilier ute hos bolagets kunder. I anteckningen sägs också att bolaget köpte in textilier för någonstans mellan 500 tkr och 1 mnkr per år, att det var troligt att lagervärdet vid en värdering skulle överstiga det bokförda värdet men att det i vart fall inte var övervärderat.

A-son har uppgett följande.

När han valdes som revisor i tvättbolaget åtog han sig revisionsuppdragen i ytterligare några bolag som ägdes av bolagets företrädare. Hösten 2017 besökte han ett av de andra bolagen för att se på en fastighet som tillhörde det bolaget och där även tvättbolaget bedrev sin verksamhet. Han blev då förevisad ett rum som innehöll en större mängd nyinköpta textilier som, enligt vad han då fick veta, löpande togs i bruk i tvättbolagets verksamhet i den takt äldre textilier blev utslitna eller beställningarna från kunderna ökade. Företagsledaren uppgav att han alltid hade ett lager för att inte stå utan om det skulle komma en ny stor kund. A-son insåg då att tidigare årsredovisningar för tvättbolaget inte hade varit fullständiga. Han bad företagsledaren att uppskatta ett lagervärde per bokslutsdagen den 31 augusti 2017. Denne bedömde att lagret bestod av de inköp om ca 500 tkr som hade gjorts under räkenskapsårets sista tre månader. Detta framstod som

rimligt. Han är medveten om att det inte var fråga om något exakt värde men ansåg att det ändå på ett betydligt bättre sätt visade bolagets resultat och ställning per bokslutsdagen än om något lager inte hade redovisats överhuvudtaget. Även om värdet inte skulle visa sig vara korrekt så kunde felet knappast vara så stort att det inte rymdes inom det väsentlighetstal på 300 tkr som han hade ställt upp.

4 Revisorsinspektionens bedömning

4.1 Intäktsredovisningen (båda bolagen)

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av A-sons uppgifter framgår att han för båda bolagen i stor utsträckning förlitade sig på den interna kontrollmiljön som han bedömde vara god. Han har också lämnat en allmän beskrivning av kontrollmiljön i respektive bolag. Det kan emellertid varken av revisionsdokumentationen eller av hans yttranden utläsas att han under de nu aktuella räkenskapsåren genomförde några tester eller andra åtgärder för att verifiera att rutinerna för intäktsredovisningen tillämpades och fungerade på det sätt som han utgick ifrån, utan han synes i den delen ha grundat sina slutsatser på sin tidigare erfarenhet av bolagen och dess företrädare. Det som framgår av A-sons dokumentation och yttranden i ärendet gav honom inte tillräcklig grund för att nöja sig med en kontrollbaserad granskningsansats. Han var därför tvungen att även göra viss substansgranskning.

A-son har redogjort för viss substansgranskning. I förskolebolaget granskade han att den kvartalsvis utbetalda barnomsorgspengen hade intäktsförts. Han har också hänvisat till en översiktlig analys av intäkternas storlek jämfört med föregående år. I tvättbolaget granskade han faktureringen i början av det nya året och utförde dessutom viss övergripande analytisk granskning. De åtgärder som han har redogjort för kan emellertid inte i något av bolagen anses ha varit tillräckliga för att ge honom godtagbara revisionsbevis för intäktsredovisningens riktighet och fullständighet. A-son hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4.2 Varulager (tvättbolaget)

Av A-sons uppgifter framgår att han efter räkenskapsårets utgång upptäckte att det i tvättbolaget fanns ett varulager som inte hade men skulle ha redovisats även under tidigare år. Denna upptäckt gav honom enligt Revisorsinspektionens uppfattning anledning att ompröva sin allmänna bedömning av bolagets kontrollmiljö och de risker som fanns i verksamheten. Han borde också ha vidtagit rimliga åtgärder för att förmå bolaget att fastställa ett så korrekt lagervärde som möjligt. För att få en utgångspunkt för en bedömning av varulagret per balansdagen kunde han exempelvis ha begärt att bolaget skulle dels förteckna och inventera det hos bolaget befintliga lagret, dels presentera närmare underlag för den del av lagret som fanns ute hos kunderna. Han gjorde inte något av detta utan godtog i stället att varulagret redovisades till ett av företagsledaren uppskattat värde.

Genom att inte vidta tillräckliga åtgärder med anledning av den situation som uppstod på grund av det tillkommande varulagret har A-son åsidosatt god revisionssed. Det saknar i sammanhanget betydelse huruvida ett eventuellt fel i det uppskattade värdet skulle ha rymts inom hans uppställda väsentlighetstal.

4.3 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I fråga om båda bolagen har hans granskning av intäktsredovisningen varit bristfällig. Bristerna har varit sådana att han i båda fallen har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Vidare har hans åtgärder med anledning av den tillkommande posten Varulager i tvättbolaget varit otillräckliga.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. 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 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 avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Henrik Jonsson som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Henrik Jonsson

Hur man överklagar, se bilaga.