



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information om auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag för räkenskapsåren 1 juli 2014 – 30 juni 2015 och 1 juli 2015 – 30 juni 2016. Informationen har föranlett inspektionen att öppna detta ärende.

Bolagets verksamhet bestod av import- och exportverksamhet av teknik och reglerutrustning inom el- och strömförsörjning samt konsultverksamhet inom el- och maskinteknik. För de aktuella räkenskapsåren uppgick nettoomsättningen till 42,3 respektive 43,2 mnkr och väsentlighetstalet för de finansiella rapporterna som helhet till 200 tkr.

I årsredovisningarna för de aktuella åren anges att de har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2). En redovisningskonsult vid A-sons bokföringsbyrå¹ biträdde bolaget med löpande bokföring och med upprättande av bokslut och årsredovisning.

¹ A-son driver såväl ett revisionsföretag som en bokföringsbyrå. Verksamheterna bedrivs i två separata aktiebolag.

A-son avgav för båda räkenskapsåren revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet². 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.

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

3 Nettoomsättning och kundfordringar

Utredningen i ärendet

Av revisionsdokumentationen (båda räkenskapsåren) framgår att A-son bedömde att riskerna låg i förekomsten av många svårbedömda utlandstransaktioner. Han har också noterat att det var viktigt att följa upp betalning och avgränsningar av kundfordringar, förskottsbetalningar och matchning mot varuinköp. Riskbedömningen återspeglas i de rapporter från granskningen som ställdes till den verkställande direktören. I dessa anges att den utförda granskningen främst hade inriktats på de olika projekten för att tillse att intäkterna var fullständiga och matchade med kostnaderna.

Av rapporterna till den verkställande direktören framgår även att det hade funnits brister när det gäller numreringen av kundfakturer och att detta hade gjort det svårt att göra en fullständighetsbedömning. Vidare framgår att, eftersom intäkter löpande hade redovisats enligt kontantmetoden, så hade det varit svårt att bedöma om alla intäkter hade redovisats och om de hade redovisats under rätt räkenskapsår. Detta hade påtalats för bolagets företrädare redan tidigare år men problemen kvarstod.

I granskningsnoteringarna för båda räkenskapsåren anges även att det saknades underlag för att granska att följesedlar hade fakturerats rätt och för en analys av äldre ofakturerade order. Det var utleveransdokument och order/beställningar som styrde faktureringen. I noteringarna anges att det var svårt att bedöma hur bolaget bevakade att det som fakturerades stämde överens med det som levererades men att det, baserat på en relativt stabil bruttovinst över de senaste åren, bedömdes att allt var utfakturerat. Fakturor/kreditnotor bedömdes vara rätt periodiserade, med reservation för ej kända fakturor.

I revisionsdokumentationen (båda räkenskapsåren) finns det kontoutdrag som svarar för hela respektive nästan hela nettoomsättningen. Det framgår att stickprovsgranskning skedde för båda åren för de största transaktionerna på kontot, motsvarande 47 procent respektive 83 procent av den totala nettoomsättningen. Som underlag för stickproven finns dokument som visar insättningar på bankkonton eller fakturor. Av underlagen kan inte utläsas vid vilken tidpunkt som leverans, och därmed eventuell riskövergång, hade skett. För räkenskapsåret 2014/2015 finns en anteckning om att stickproven avsåg försäljning av artiklar som hade köpts in från en specifik leverantör. Det har också gjorts

en hänvisning till granskningen av varuinköp. Det kan inte för något av åren utläsas vilken granskning som utfördes för att verifiera att de genom stickprov kontrollerade transaktionerna var bokförda på rätt räkenskapsår. Det kan inte heller utläsas vilka granskningsåtgärder som genomfördes avseende fullständigheten i nettoomsättningen.

Av revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2014/2015 framgår att posten Kundfordringar om 1,3 mnkr hade stämts av mot reskontra, att samtliga fordringar var i utländsk valuta och att det hade genomförts en kontroll av omräkning till balansdagens kurs. Dokumentationen innehåller en anteckning om att samtliga kundfakturer var betalda vid granskningstillfället. Det finns också kopior på utestående fakturer per balansdagen. Fakturorna innehåller uppgifter om leveransvillkor men det kan inte utläsas vid vilken tidpunkt som riskövergången hade skett. Det kan inte heller utläsas hur periodiseringen av de utestående kundfordringarna granskades.

A-son har under handläggningen av ärendet gett in en sammanställning över order, inköp, fakturer och betalningar. Sammanställningen, som upprättats av bolagets redovisningskonsult, ingick inte i revisionsdokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Bolaget bedriver business to business-verksamhet där slutkund ofta är stora projekt. Något lager hålls inte utan bolaget agerar som mellanhand mellan köpare och säljare. Det finns ett tiotal kunder, de flesta av dem återkommande. Inköp och försäljning knyts till varje kontrakt och uppföljning sker på kontraktsnivå. Risken för fel ligger i att inköp och frakter inte knyts till ett projekt, att alla kostnader i projekten inte faktureras och att resultatavräkning inte sker i rätt period eftersom det ofta är långa ledtider.

Bolaget tillämpade kontantmetoden i den löpande redovisningen. Justeringar gjordes i boksluten så att intäkter redovisades under rätt räkenskapsår. Svårigheterna att följa att intäktsredovisningen skedde under rätt år hängde bara delvis samman med fakturanummerserierna. En minst lika stor förklaring var de långa ledtiderna och att fakturerings-tidpunkten inte stämde överens med leveranstidpunkterna. Villkoren som överenskommit med kunderna var att 10–15 procent av köpeskillingen skulle betalas vid kontraktsskrivning och ytterligare upp till 10 procent efter det att leveransen hade godkänts; denna ordning motiverades av att felaktigheter i t.ex. en levererad ventil upptäcktes först sedan hela anläggningen var monterad och provkörd. Resterande 70–95

procent av köpeskillingen fakturerades antingen i förskott innan leverans skett eller i anslutning till leveransen. I båda fallen förföll fakturorna till betalning i anslutning till leveranstillfället och intäktsredovisades i samband med betalningstillfället. Det normala var att betalning skedde i direkt anslutning till leveransen och att denna hölls inne om betalning inte skett. Enligt god redovisningssed ska, som huvudregel, intäktsredovisning ske när väsentliga risker och förmåner har övergått från säljare till köpare, vilket normalt är leveranstidpunkten. I detta fall ställdes fakturorna ut innan leverans hade skett. Att redovisa enligt fakturadatum hade dock gett ett felaktigt resultat, eftersom det ofta kunde gå månader mellan fakturadatum och leveranstillfälle. Betalningstidpunkten återspeglade bättre leveranstidpunkt. Svårigheterna i att följa att intäktsredovisningen hade skett under rätt år hanterades genom att såväl redovisnings- som revisionsinsatserna utökades.

Redovisningskonsulten gjorde inom ramen för redovisningsuppdraget en fullständig matchning av order, inköp, fakturor och betalningar för att säkerställa att intäktsredovisningen var fullständig och att allt redovisades i korrekt period. Denna sammanställning var tillgänglig vid revisionen. Vid urvalet av de poster som skulle granskas valdes poster ut som antingen var stora eller där det förelåg tveksamheter kring avstämningen, med andra ord poster där risken för fel var större. Till sammanställningen samlades relevanta underlag och där framgick bl.a. leveransvillkor, frakter och datum för leverans som verifieras via tullklareringar.

För de granskade projekten gjordes en uppföljning av att betalningar kunde härledas till fakturor, inköp och frakt och att provisioner hade beräknats korrekt och periodiserats rätt. Detta gjordes genom en granskning mot de leveranstidpunkter som framgick av fakturor för inköp och, i förekommande fall, frakt (med beaktande av fraktvillkor som i dessa fall innebar att ansvaret övergick på köparen vid leveransen). Denna granskning skedde mot underlag i form av ordersedlar, fakturor och betalningar. Granskningen visade också att redovisningskonsultens sammanställning var korrekt upprättad. Vidare granskades att det inte fanns andra inköp eller inbetalningar som kunde hänföras till de granskade projekten. Detta skedde genom att han tog del av den upprättade totalsammanställningen över inköp och försäljningar som redovisningskonsulten hade upprättat. Granskningen visade att försäljningen hade redovisats med rätt belopp i rätt period och att samtliga intäkter var redovisade.

Från revisionssynpunkt kompenstrades därmed avsaknaden av en gemensam löpnummerserie av att det gick att matcha inbetalningar för olika projekt mot redovisningen för att på så sätt bedöma fullständigheten i intäktsredovisningen. I sammanhanget måste också beaktas att bolaget gjorde förhållandevis få, men stora, affärer och att det var nödvändigt med dokumentation för bl.a. import och export. Frågorna om kontroll av följesedlar är standard i den programvara som revisionsföretaget använder. Det förhållandet att det, såsom anges i revisionsdokumentationen, inte gick att granska att följesedlar hade fakturerats rätt och att äldre ofakturerade order inte kunde analyseras kompenstrades genom andra granskningsåtgärder.

Fullständigheten granskades därutöver genom att han tog del av bruttovinster historiskt, några avvikelser noterades inte. Vid bedömningen av precisionen i denna granskning måste beaktas att urvalet av poster var större under föregående år. Inom ramen för en cyklisk granskning granskade han vart annat år ett större urval av försäljningar oberoende av riskbedömning. Under de mellanliggande åren utfördes istället andra granskningsåtgärder för andra poster. Vidare gjordes en genomgång av redovisningskonsultens sammanställning som visade att det inte fanns några öppna leveranser eller några tecken på något ofakturerat som inte hanterats i bokslutet. Detta följdes även upp i avklippskontrollen. Periodiseringar av de utestående kundfordringarna per den 30 juni 2015 granskades genom sedvanlig avklippskontroll t.o.m. den 30 september.

Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son har i sin rapportering till bolaget angett att fullständigheten i intäkter var ett fokusområde i revisionen. Han har rapporterat brister i bolagets rutiner kopplade till detta område och till periodiseringen av intäkter.

Av dokumentationen kan inte för något av åren utläsas vilken granskning som A-son utförde för att verifiera att de genom stickprov kontrollerade transaktionerna var bokförda på rätt räkenskapsår eller vilka granskningsåtgärder som genomfördes avseende fullständigheten i intäkterna. Av särskild betydelse i detta fall var när

riskövergången för gjorda leveranser hade skett, eftersom detta hade betydelse för när intäkterna av leveranserna skulle redovisas. Dokumentationen utvisar inte någon analys av denna fråga. Det kan inte heller utläsas vilka granskningsåtgärder som genomfördes avseende periodiseringen av de kundfordringar som utestod per balansdagen 30 juni 2015.

Mot bakgrund av de risker som förelåg kring nettoomsättningen (båda räkenskapsåren) och kundfordringar (räkenskapsåret 2014/2015) gör Revisorsinspektionen bedömningen att mer långtgående granskningsåtgärder skulle ha vidtagits än de som framgår av dokumentationen.

A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss ytterligare granskning. I den sammanställning avseende matchning av intäkter och kostnader som sparades utanför revisionsdokumentationen och som har getts in till Revisorsinspektionen finns det för vissa inköp uppgift om att de fakturerats vidare till kund samt uppgift om kundfakturanummer. Någon fullständig matchning av order, inköp, fakturor och betalningar, av det slag som A-son har uppgett att han utförde, kan dock inte utläsas av sammanställningen. Det kan inte heller utläsas hur uppgifterna i sammanställningen granskades. Vad han har uppgett om att han hade tillgång till relevanta underlag med bl.a. uppgift om leveransvillkor, frakter och datum för leverans är allmänt hållet. Det gäller också de övriga uppgifter som han har lämnat om exempelvis bruttovinstanalyser och granskning av avklipp. Hans uppgifter om de långa ledtiderna och betalningsvillkoren som hade överenskommit med kunderna påverkar inte Revisorsinspektionens bedömning av om en tillräcklig granskning har utförts, eftersom de inte beskriver några granskningsåtgärder.

A-son har därför inte heller genom sina uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att hans granskning gav honom underlag för att acceptera nettoomsättningen (båda räkenskapsåren) och kundfordringarna (räkenskapsåret 2014/2015).

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons granskning av bolagens nettoomsättning var otillräcklig i fråga om båda räkenskapsåren och att hans granskning av kundfordringarna var otillräcklig för räkenskapsåret 2014/2015 (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han

saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

4 Handelsvaror och leverantörsskulder

Utredningen i ärendet

Enligt granskningsnoteringarna för båda räkenskapsåren bokförde bolaget enligt kontantmetoden och oreglerade leverantörsfakturor kostnadsfördes enbart vid bokslut. Någon korrekt matchning av inköpsfakturor mot kundfakturor hade inte kunnat göras. Enligt noteringarna var leverantörsfakturorna bokförda på rätt år med hänsyn till när leverans hade skett med reservation för ej kända leverantörsfakturor.

För räkenskapsåret **2014/2015** uppgick posten Handelsvaror till 39,9 mnkr. I posten ingick varuinköp 31,7 mnkr, frakter 2,4 mnkr, provisioner 6,0 mnkr samt valutakursvinster och förluster.

I revisionsdokumentationen finns ett kontoutdrag avseende varuinköp där det för ett antal poster om totalt 8,1 mnkr har antecknats att de avsåg inköp av de artiklar vars försäljning sedermera utgjort stickprov i granskningen av intäkter (se avsnitt 3 ovan). Det finns också ett kontoutdrag som avser fraktkostnader men utan några anteckningar. I fråga om provisioner innehåller dokumentationen en hänvisning till granskningen av leverantörsskulder.

Posten Leverantörsskulder uppgick till 10,4 mnkr. Av revisionsdokumentationen framgår att leverantörsskulderna huvudsakligen avsåg provisioner till två agenter samt en skuld till en kinesisk leverantör. Provisionerna till de två agenterna stämde av mot fakturor. Underlaget för skulden till den kinesiske leverantören utgjordes av en proformafaktura avseende en betalning av 70 procent av ett avtal.

Revisionsdokumentationen innehåller vidare en genomgång av en SIE-fil³ från bolagets bokföring. En av analyserna avser avklipp⁴ på leverantörssidan. I denna analys listas

³ SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

⁴Avklipp utgör ett räkenskapspåstående om huruvida transaktioner och händelser har bokförts under rätt räkenskapsperiod (se ISA 315 A 129).

transaktioner som var bokade de sista dagarna i juni. På analysen har gjorts en anteckning om att samtliga dessa transaktioner hade fakturerats till kund räkenskapsåret 2014/2015 enligt uppgift från bolagets verkställande direktör.

För räkenskapsåret **2015/2016** uppgick posten Handelsvaror till 39,9 mnkr. Beloppet utgjordes huvudsakligen av varuinköp 27,0 mnkr, frakter 2,3 mnkr och provisioner 10,1 mnkr.

Av revisionsdokumentationen framgår att ett antal varuinköp om totalt 16,2 mnkr valdes ut för granskning. För dessa stickprov finns underlag i form av fakturor eller avräkningsnotor från banken i revisionsdokumentationen. I ett par fall är fakturorna skrivna med kyrilliska bokstäver. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken granskning som utfördes för att verifiera att de transaktioner som stickproven avsåg var bokförda på rätt räkenskapsår. Av revisionsdokumentationen framgår inte heller att någon granskning av frakter hade skett. Provisionerna avsåg samma två agenter som föregående räkenskapsår. Vad gäller provisionen till den ena agenten finns en avstämning mellan bokförd kostnad/skuld och faktura. Det anges att provisionerna till den andra agenten hade stämts av mot avtal. Enligt den avtalskopia som finns i revisionsdokumentationen skulle provision utgå med en viss procentsats av kontraktssumman på kontrakt i Vitryssland som agenten hade förmedlat.

I dokumentationen anges vidare att det hade genomförts en uppföljning av kostnader på nya årets första månader och att dessa bedömdes avse enbart mindre och löpande inköp som det inte hade funnits något behov av att periodisera.

A-son har uppgett följande.

För räkenskapsåret **2014/2015** valde han att för två projekt göra om den kontroll som redovisningskonsulten hade gjort i sin avstämning av samtliga projekt (se avsnitt 3 för en mer utförlig beskrivning av redovisningskonsultens sammanställning). De stickprov avseende varuinköp som framgår av dokumentationen hade valts ut på detta sätt.

I fråga om detta räkenskapsår granskades inte frakter mer än genom en rimlighetsbedömning som baserades på den sammanställning som redovisningskonsulten upprättat. I urvalet av större poster från SIE-filen ingår en del fraktkostnader. Det framgår av sammanställningen att det rör sig om leverantörer där

fraktkostnader typiskt sett ska förekomma. Varken vid granskningen eller genomläsningen kom det fram något som tydde på att det förelåg fel i redovisningen. Fraktkostnader var inte en väsentlig post.

Provisionerna följde av avtal och var inte förändrade under året. Genom den avstämning som gjordes kunde han konstatera att provisioner hade utgått enligt avtal. Någon ytterligare granskning var inte inplanerad och något skäl att utöka granskningen förelåg inte, eftersom det vid den granskning som gjordes inte förekom några indikationer på fel.

Någon specifik granskning skedde inte av fakturan från den kinesiske leverantören när det gäller matchning, eftersom den inte ingick i urvalet av de granskade försäljnings- och inköpsfakturorna. Däremot granskades att det var korrekt att ta upp fakturan som en leverantörsskuld. Mot bakgrund av att den hade ställts ut redan i november 2014 kontrollerades också när den reglerades och med vilket belopp. Fakturan betalades den 31 augusti 2015.

Uppgifterna från den verkställande direktören avseende transaktionerna i SIE-analysen verifierades genom den granskning av intäkter och tillhörande kostnader som beskrivits ovan och genom avklippskontroll t.o.m. september 2015. Det framkom inga avvikelser vid denna granskning som indikerade att uppgifterna från ägaren var felaktiga.

För att säkerställa att inköp, för vilka någon leverantörsfaktura ännu inte erhållits per balansdagen, hade blivit kostnadsförda under räkenskapsåret genomfördes en avklippskontroll. Vid denna följdes utbetalningar upp under tre månader för att verifiera att det inte fanns några leverantörsfakturor som borde bokas upp. Dessutom togs frågan upp med både ägare och den verkställande direktören.

Granskningen för räkenskapsår **2015/2016** avseende varuinköpen omfattade samma artiklar som granskades avseende intäktsredovisningen i syfte att säkerställa att både inköp och försäljning var korrekta. Urvalet styrdes här av intäktsgranskningen som fördjupades till att även omfatta inköp och baserades på redovisningskonsultens sammanställning på motsvarande sätt som föregående år. Med hjälp av översättningsverktyg hade han inga problem att översätta fakturor på ryska tillräckligt bra för att han skulle kunna avgöra vad de avsåg för typ av kostnader.

Vad gäller fraktkostnaderna genomfördes samma granskningsåtgärder som för föregående räkenskapsår.

Avtalen med de båda agenterna var likartade. Som framgår av dokumentationen granskades detta år avtal med den ena agenten och det stämde av att provision hade utgått enligt avtalet och periodiserats rätt.

Revisorsinspektionens bedömning

I en rapport till den verkställande direktören uppgav A-son att matchningen av korresponderande kostnader och intäkter var ett fokusområde i revisionen. Han uppgav också att det fanns brister i bolagets rutiner som var kopplade till detta område och till periodiseringen av intäkter och kostnader. Det fanns alltså anledning för honom att ägna dessa frågor särskild uppmärksamhet.

Av revisionsdokumentationen avseende posten Handelsvaror går det inte att för något av räkenskapsåren utläsa vilken granskning som utfördes för att verifiera att stickproven avseende *varuinköp* hade bokförts på rätt räkenskapsår. I dokumentationen för räkenskapsåret 2014/2015 finns det en anteckning om att stickproven avseende varuinköp avsåg de artiklar vars försäljning sedermera utgjorde stickprov i granskningen av intäkter. Dokumentationen innehåller dock inte några underlag som verifierar det påståendet. I dokumentationen för räkenskapsåret 2015/2016 finns det – som underlag för stickproven avseende varuinköp – fakturor eller avräkningsnotor från banken. Det kan dock inte av underlagen utläsas när riskövergången hade skett från säljare till köpare. Det kan inte heller för något av räkenskapsåren utläsas hur *frakter* granskades. Vad gäller *provisioner* till agenter finns för räkenskapsåret 2014/2015 inga dokumenterade granskningsåtgärder utöver avstämning mellan bokförd leverantörsskuld och faktura. För räkenskapsåret 2015/2016 gäller motsvarande för en av de båda agenterna.

För räkenskapsåret 2014/2015 framgår, såvitt gäller posten Leverantörsskulder, att den huvudsakligen avsåg en skuld till en kinesisk leverantör samt provisioner för två agenter. Underlaget avseende skulden till den kinesiske leverantören utgörs av en proforma-faktura avseende en betalning av 70 procent av ett avtal. När det gäller provisioner till agenter gjordes, såsom ovan angetts, en avstämning mot faktura. Några ytterligare granskningsåtgärder avseende proformafakturan eller provisionsskulderna, exempelvis kontroll mot avtal eller leveransdokument, kan emellertid inte utläsas.

Baserat på de risker som förelåg kring posterna handelsvaror (båda räkenskapsåren) och leverantörsskulder (räkenskapsåret 2014/2015), gör Revisorsinspektionen bedömningen att mer långtgående granskningsåtgärder skulle ha vidtagits än de som framgår av dokumentationen.

A-son har i sina yttranden till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning. Han har uppgett att varuinköpen granskades projektbaserat tillsammans med intäkterna och att denna granskning skedde med utgångspunkt i redovisningskonsultens sammanställning. Revisorsinspektionens iakttagelser rörande sammanställningen och hur A-son har haft att förhålla sig till denna framgår av avsnitt 3. De uppgifter som han har lämnat genom sina yttranden till Revisorsinspektionen om exempelvis rimlighetsbedömning av frakter och avstämning av provisioner mot avtal är allmänt hållna. Den uppgivna rimlighetsbedömningen av frakter som utfördes baserades på den sammanställning som redovisningskonsulten hade upprättat. Av sammanställningen kan inte utläsas hur rimlighetsbedömningen hade utförts. När det gäller provisionerna har A-son uppgett att han genom den avstämning som skett kunde konstatera att provisioner hade utgått enligt avtal. Någon mer detaljerad beskrivning av hur denna avstämning mot avtal gick till har dock inte lämnats. A-son har därför inte gjort det sannolikt att det utfördes en tillräcklig granskning för att kostnaden för handelsvaror (båda räkenskapsåren) och leverantörsskulder (räkenskapsåret 2014/2015) kunde accepteras (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Bristerna i granskningsarbetet var för båda räkenskapsåren sådana att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kontantmetoden

Utredningen i ärendet

I revisionsdokumentationen anges för båda räkenskapsåren, såsom beskrivits i avsnitt 3 och 4 ovan, att kontantmetoden, i stället för fakturametoden, hade tillämpats i den löpande redovisningen, att justeringar hade skett i boksluten så att intäkter och

kostnader redovisades under rätt räkenskapsår samt att detta förhållande rapporterades till företagsledningen.⁵

A-son har uppgett följande.

Användningen av kontantmetoden har inte haft särskilt stor betydelse för företagets intäktsredovisning, eftersom huvuddelen av betalningen skedde i anslutning till leverans. Därmed innebar en redovisning enligt kontantmetoden i praktiken ingen större avvikelser som påverkade boksluten eller redovisningen. Även om det var en mindre avvikelse var det fråga om ett formellt fel, varför påpekande gjordes i rapporter från granskningen ställda till bolagets verkställande direktör. För räkenskapsåret 2014/2015 är det enligt hans mening uppenbart att någon anmärkning inte skulle ske i revisionsberättelsen, eftersom det var första gången som frågan påpekades och det uppenbarligen inte är fråga om något väsentligt brott mot bokföringskyldighetens fullgörande. När det gäller räkenskapsåret 2015/2016 gjorde han också bedömningen att det inte var fråga om något så betydande brott mot bokföringslagen att anmärkning borde ske. Vid denna bedömning beaktade han även att det pågick diskussioner med företagsledaren om att införa ett annat system för uppföljning av order och fakturering som skulle innebära att reglerna uppfylldes.

Revisorsinspektionens bedömning

Enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 118 ska revisorn om han eller hon vid sin granskning har funnit att den verkställande direktören i något väsentligt avseende har handlat i strid med aktiebolagslagen ta in en anmärkning om detta i revisionsberättelsen.⁶ En situation där detta kan bli aktuellt är när den verkställande direktören inte har levt upp till det ansvar som han eller hon har för bolagets bokföring (jfr 8 kap. 29 § aktiebolagslagen).

I detta fall använde sig bolaget av kontantmetoden i sin löpande bokföring. Den metoden får användas av företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst

⁵ Kontantmetoden regleras i 5 kap. 2 § tredje stycket bokföringslagen (1999:1078) och fakturametoden i första stycket samma paragraf.

⁶ Motsvarande bestämmelse fanns för de aktuella räkenskapsåren i RevU 709 *Revisionsberättelser avvikande från standardutformningen* p. 33

tre mnkr, annars ska fakturametoden tillämpas. Bolagets årliga nettoomsättning de aktuella räkenskapsåren översteg vida gränsvärdet för när kontantmetoden får användas och den löpande bokföringen upprättades därför i strid med bokföringslagen.

Omständigheterna var därmed sådana att A-son skulle ha gjort en anmärkning i sina revisionsberättelser för räkenskapsåren 2014/2015 och 2015/2016. Att han vid sin revision påtalade för bolaget att dess bokföring inte var förenlig med bokföringslagens bestämmelser samt att justeringar skedde i boksluten ändrar inte denna bedömning. Genom att underlåta att göra anmärkning i revisionsberättelserna har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. För båda räkenskapsåren gäller att hans granskning av nettoomsättningen och kostnaden för handelsvaror har varit otillräcklig. Vidare har hans granskning av kundfordringar och leverantörsskulder för räkenskapsåret 2014/2015 varit bristfällig. Bristerna i granskningarna har varit sådana att han för båda räkenskapsåren har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Han har slutligen, för båda räkenskapsåren, underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på brister i bolagets bokföring.

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 bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. 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 Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, redovisningsexperten Claes Norberg och rådgivaren Charlotte

Sandart. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönqvist och avdelningsdirektören Claudia David Toronjo, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Claudia David Toronjo

Hur man överklagar, se bilaga.