



## Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

**Beslut:** Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

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 revisorssed och god revisionsned. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen, här benämnda A-bolaget och B-bolaget. Båda bolagen tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag (K2)* vid upprättandet av årsredovisningen.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
A-bolaget	2017-09-01–2018-08-31	12,6	6,8
B-bolaget	2018	56,9	25,0

Revisionsberättelserna var utan modifiering, upplysning eller anmärkning för respektive bolag.

A-son använde revisionsprogrammet Visma Revision för planerings- och avslutningsfasen i uppdragen. I programmet fanns även granskningsprogram som han följde. Han dokumenterade dock inte sin granskning i programmet utan noterade i stället sina iakttagelser på arbetspapper i de manuella akterna. Om han inte fann något att anmärka på i posten, kunde han anteckna ”OK” eller ”inga anmärkningar” på arbetspapperet. Sättet för dokumentation medför att det inte går att utläsa hur hans granskning planerades, när granskningen utfördes eller vilka iakttagelser som gjordes.

## 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<sup>1</sup>. 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

---

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

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 Förstagångsrevision (A-bolaget)

Revisionen av A-bolaget för räkenskapsåret 2017-09-01–2018-08-31 var en s.k. förstagångsrevision. Den tidigare revisorn avgick i förtid den 18 december 2018 samtidigt som A-son tillträdde som revisor i bolaget. A-son registrerades som revisor nästan fyra månader efter räkenskapsårets utgång. A-sons kundutvärdering upprättades den 11 december 2018.

Den tidigare revisorn lämnade en revisionsberättelse för räkenskapsåret 2016-09-01–2017-08-31 med flera anmärkningar. En anmärkning var att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Därutöver anmärkte revisorn att det hade förekommit brister i bokföringen och i den interna kontrollen under året och att styrelsen därmed inte hade fullgjort sina åtaganden enligt aktiebolagslagen. Bristerna hade inte medfört väsentlig skada för bolaget varför revisorns uttalanden inte påverkades.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han kontaktade den tidigare revisorn. Enligt en anteckning som A-son har gjort på en balansrapport hade han haft en genomgång av de ingående balanserna med redovisningskonsulten. Han har i sitt planeringsdokument antecknat att redovisningsprinciperna var oförändrade.

Revisionsberättelsen innehåller inte någon upplysning om att föregående räkenskapsår hade reviderats av en annan revisor. A-sons dokumentation och revisionsberättelse saknar en anmälan med redogörelse från den tidigare revisorn enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen.

A-son har uppgett följande.

I samband med att han valdes till revisor gick han igenom revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2016-09-01–2017-08-31. Bolaget hade bytt redovisningsbyrå och hanter-

ingen av redovisningen var förändrad. En genomgång av bolagets situation gjordes med en av bolagets styrelseledamöter och den ansvariga personen hos den nya redovisningsbyrån. Eftersom hanteringen av redovisningen var förändrad jämfört med föregående räkenskapsår, kontaktade han inte den tidigare revisorn.

Genom ett förbiseende lämnades inte upplysningen i revisionsberättelsen om att föregående räkenskapsår hade reviderats av annan revisor. Av samma anledning missade han att bifoga anmälan med redogörelse från den tidigare revisorn till revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 6 ska en revisor hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma huruvida de ingående balanserna innehåller felaktigheter som väsentligt påverkar de finansiella rapporterna för aktuell period. Detta ska revisorn göra genom att fastställa om föregående periods utgående balanser har förts över till aktuell period på ett riktigt sätt eller justerats vid behov och genom att fastställa om ändamålsenliga redovisningsprinciper har använts för de ingående balanserna. Revisorn ska också vidta en eller flera av följande åtgärder: (I) gå igenom föregående revisors arbetspapper för att hämta in bevis avseende de ingående balanserna, (II) bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och (III) utföra särskilda granskningsåtgärder för att hämta in revisionsbevis om de ingående balanserna.

I A-sons dokumentation finns en allmän uppgift om att han hade haft kontakt med bolagets redovisningskonsult med anledning av de ingående balanserna. Han har också i yttrande till Revisorsinspektionen lämnat uppgifter om de kontakter han hade med en av bolagets styrelseledamöter. Varken dokumentationen eller hans yttranden innehåller dock några närmare uppgifter om innehållet i dessa kontakter eller hur de gav honom tillräckliga revisionsbevis för att godta de ingående balanserna.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* punkt 13b ska revisorn före en förstagångsrevision kommunicera med den tidigare revisorn enligt relevanta yrkesmässiga krav.

Den tidigare revisorn, som avgått i förtid, hade i det föregående räkenskapsårets revisionsberättelse lämnat flera allvarliga anmärkningar om bland annat brister i bokföringen och i bolagets interna kontroll. A-son tog trots detta ingen kontakt med den tidigare revisorn.

I dokumentationen finns inga anteckningar från de kontakter som han har uppgett sig ha haft med den ansvariga på redovisningsbyrån och med en av bolagets styrelseledamöter. Det går alltså inte av dokumentationen att utläsa om eller på vilket sätt han följde upp bristerna som den tidigare revisorn hade påtalat. Han har i yttranden till Revisorsinspektionen förklarat att anledningen till att han inte kontaktade den tidigare revisorn var att bolagets hantering av redovisningen var förändrad. Revisorsinspektionen, som konstaterar att detta inte är skäl nog att underlåta att ta kontakt med den tidigare revisorn, finner avsaknaden av kontakter med den tidigare revisorn anmärkningsvärd.

Enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* p. 134 kan revisorn, om föregående års årsredovisning har reviderats av en tidigare revisor, besluta att upplysa om att så är fallet samt typen av uttalanden som den tidigare revisorn gjorde och datumet för dennes revisionsberättelse. I rekommendationen sägs att revisorn bör lämna sådana upplysningar, om det inte finns särskilda skäl som talar emot. Exempel på särskilda skäl kan vara byten mellan revisorer i samma revisionsföretag eller byten från/till registrerat revisionsbolag till/från revisor verksam i det registrerade revisionsbolaget. I A-sons revisionsberättelse finns ingen uppgift alls om att föregående årsredovisning hade reviderats av annan revisor. A-son har inte redovisat några särskilda skäl som skulle kunna motivera att uppgifter av detta slag utelämnades.

Om en tidigare revisor har lämnat uppdraget i förtid, ska den nya revisorn enligt 9 kap. 36 § aktiebolagslagen till sin revisionsberättelse foga en kopia av den tidigare revisorns anmälan enligt 23 § och underrättelse enligt 9 kap 23 a §. Av RevR 700 p. 137 framgår att revisorn i sådana fall även ska lämna upplysningar om att revisionen av föregående års årsredovisning har utförts av en annan revisor vars uppdrag har upphört i förtid. Till A-sons revisionsberättelse har inte fogats vare sig anmälan eller underrättelse av de aktuella slagen. Sådana handlingar finns inte heller i hans dokumentation.

Sammanfattningsvis konstaterar Revisorsinspektionen att A-son i flera avseenden åsidosatt de regler som gäller för en revisor i samband med en förstagångsrevision. Han har inte granskat de ingående balanserna på ett godtagbart sätt. Han har inte kontaktat den tidigare revisorn. Inte heller har han i sin revisionsberättelse angett att föregående år hade reviderats av en annan revisor eller fogat erforderliga handlingar till revisionsberättelsen. Han har genom dessa försummelser åsidosatt god revisionsred.

## 4 Intäkter

### 4.1 A-bolaget

A-bolagets nettoomsättning för räkenskapsåret uppgick till 12,6 mnkr. I A-sons grundakt finns en rutinbeskrivning för kundfaktureringen. I dokumentationen finns en resultatrapport där han vid sidan av saldona för intäktskonton har antecknat ”rimligt”; han har också beräknat bruttovinsten i procent. På samma resultatrapport har han vidare antecknat att han hade diskuterat resultaträkningen med redovisningskonsulten och att slutsatsen var att resultaträkningen var rimlig. Det finns i övrigt ingen dokumentation från diskussionen med redovisningskonsulten.

Någon granskning eller bedömning av bolagets interna kontroll av intäkterna framgår inte heller av dokumentationen.

Vid planeringen har A-son bedömt kundfordringar/försäljning som en betydande post. På ett dokument har han antecknat att det fanns risk för oegentligheter i intäktsredovisningen och att betydande konton var de för kundfordringar/försäljning och att det fanns en risk för intäkter som inte redovisats och att detta påverkar kundfordringar och försäljning.

A-son har uppgett följande.

Inför granskningen beaktade han att han hade mångårig erfarenhet av mindre företags villkor samt god kännedom om redovisningsbyråns höga standard.

Han hade fått information från företagsledningen om att bolagets rutiner hade setts över. Han gjorde en bedömning av bolagets rutin för kundfakturering samt redovisningsbyråns generella rutiner.

Han granskade intäkterna genom att bedöma rutinen för kundfakturering och genom resultatanalys, bruttovinstanalys, flerårsjämförelse och avstämningar av momsredovisningar mot omsättning. Slutsatsen var att intäktsredovisningen var tillfredsställande.

### 4.2 B-bolaget

B-bolagets nettoomsättning för räkenskapsåret 2018 uppgick till 56,9 mnkr. Året innan hade den uppgått till 45,3 mnkr. I A-sons grundakt finns en rutinbeskrivning avseende

kundfaktureringen. Enligt årsredovisningen bedrev bolaget ställningsbyggnationer och hade intäkter från tjänster- och entreprenaduppdrag.

I dokumentationen finns ett dokument, rubricerat Totalavstämning intäkter och moms. Av dokumentet framgår vilka huvudbokskonton som hade mervärdesskattepliktig omsättning och summan av mervärdesskatten. I dokumentationen finns ett utdrag från konto 2610 (utgående mervärdesskatt) för hela året. Det finns också ett utdrag avseende sekvenskontroll av kundfordringarna för perioden april – maj 2018 där A-son har kontrollerat att inga glapp finns i nummerserien avseende kundfakturer. Han har också gjort en beräkning av bruttovinsten. På ett dokument rubricerat Analys av resultaträkningen har han antecknat att omsättningen hade ökat med 26 procent eller 11,6 mnkr. Enligt hans anteckningar hade bolaget kommenterat ökningen med bl.a. att det tillkommit nya uppdrag. A-sons slutsats var att intäkterna kunde accepteras utifrån utförd granskning.

Av dokumentationen går inte att utläsa om det gjordes någon granskning eller bedömning av bolagets interna kontroll avseende intäkter.

I planeringen har A-son bedömt kundfordringar/försäljning som en post med betydande risk. I planeringsdokumentet har han antecknat att det fanns risk för oegentligheter i redovisningen av intäkter. Enligt dokumentet fanns det en risk för att intäkter inte redovisades, vilket påverkade försäljning och kundfordringar.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde en genomgång och bedömning av bolagets övergripande kontroller i planeringsfasen utifrån rutinbeskrivningar och tidigare års gjorda granskningar. Han hade mångårig erfarenhet av bolagets intäktsredovisning, eftersom han hade varit bolagets revisor sedan år 2014. Mot bakgrund av denna erfarenhet bedömde han att intäktsredovisningen var tillfredsställande. Därför valde han att göra en substansgranskning där kundfaktureringsrutinen granskades genom stickprovskontroller av fakturer mot betalningar och underlag/tidssedlar, sekvenskontroll av kundfakturer samt periodiseringskontroll.

Han hade god kännedom om den administrativa personalens relativt höga kompetensnivå och bolagets rutiner. Bolagets intäkter bestod av timarvode för utfört arbete samt uthyrning av ställningsmaterial.

Rimligheten i intäktsökningen granskades genom att han intervjuade företagsledaren. Denne uppgav att ökningen hade sin grund i att bolaget bland annat fått nya uppdrag, vilket A-son uppmärksammade i stickprovskontrollen av kundfakturer samt resultatanalys med bruttovinstkontroll inklusive personalkostnader. Med beaktande av detta bedömde han att intäktsökningen var rimlig.

Granskningen av intäkter föranledde inga iakttagelser och posten kunde därför godtas.

### 4.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt.

Av dokumentationen kan det inte för något av bolagen utläsas att intäktsredovisningen granskades på ett godtagbart sätt. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son avseende båda uppdragen uppgett att han gjorde en bedömning av bolagens rutiner. Några slutsatser av den bedömningen framgår dock inte av hans dokumentation. Han har även uppgett att han gjorde bruttovinstanalyser och jämförde saldon på försäljningskontona mellan åren för respektive bolag. Att en revisor noterar förändringar i försäljning respektive i bruttovinst är emellertid inte tillräckligt för att ge honom eller henne ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna uttala sig om intäktsredovisningens fullständighet och riktighet.

Avseende B-bolaget har A-son uppgett att han gjorde en substansgranskning där kundfaktureringsrutinen granskades. Beskrivningen av detta är dock så allmänt hållen att det inte går att bedöma omfattningen av granskningen.

Han har ifråga om båda bolagen noterat att kundfordringar/försäljning utgjorde en betydande post och att det fanns risk för oegentligheter i intäktsredovisningen. Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* ska en revisor identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Revisorn ska därvid utvärdera vilka typer av intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker (p. 27). Utvärderingen ska normalt grundas på antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. Av punkt 29 samma ISA framgår att revisorn ska fastställa övergripande åtgärder för att hantera de



bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter på rapportnivån.

Det framgår varken av A-sons dokumentation eller av hans yttrande till Revisorsinspektionen att han utförde någon granskning avseende oegentligheter i intäktsredovisningen.

De granskningsåtgärder avseende intäktsredovisningens riktighet och fullständighet som kan utläsas av A-sons revisionsdokumentation gav honom inte godtagbara revisionsbevis. Han har inte heller genom sina allmänt hållna uppgifter till Revisorsinspektionen gjort sannolikt att han utförde en granskning som var ägnad att ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att intäktsredovisningen var riktig och fullständig.

Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans granskning av posten Intäkter för båda bolagen var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig i båda bolagen innebar den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Principer för intäktsredovisningen (B-bolaget)

Enligt årsredovisningen redovisade bolaget tjänster- och entreprenaduppdrag till fast pris enligt huvudregel. Redovisningsmetoden innebär att intäkter ska redovisas i takt med färdigställandet, s.k. successiv vinstavräkning. I A-sons revisionsdokumentation finns ingen beskrivning eller granskning av bolagets pågående arbeten.

A-son har uppgett följande.

Bolaget utförde inte några arbeten till fast pris och hade inte heller några pågående arbeten. Bolagets intäkter redovisades som uppdrag på löpande räkning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 3 § årsredovisningslagen ska balansräkningen, resultaträkningen och noterna upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Tilläggsupplysningar ska lämnas om det behövs för att ge en rättvisande bild. När det gäller informationen i årsredovisningen i B-bolaget om att intäkterna redovisas till fast pris enligt huvudregeln har det av A-sons yttrande framgått att denna information var felaktig; bolaget redovisade inga uppdrag till fast pris. Revisorsinspektionen anser att

upplysningarna om principerna för intäktsredovisningen var viktiga för förståelsen för bolagets resultat och ställning. A-son har därför genom att godta denna skrivning i årsredovisningen åsidosatt god revisionssed.

## 6 Kostnader

### 6.1 A-bolaget

A-bolaget redovisade råvaror och förnödenheter om 8,1 mnkr, övriga externa kostnader om 2,3 mnkr samt personalkostnader om 2,4 mnkr. I A-sons dokumentation finns en resultatrapport där han vid kostnaderna har antecknat ”rimligt”. Det framgår också av hans anteckningar att han hade kontrollerat sociala avgifter i förhållande till löner. På samma resultatrapport finns också antecknat att han hade diskuterat resultaträkningen med redovisningskonsulten och att hans slutsats var att resultaträkningen var rimlig. Det finns i övrigt ingen dokumentation från diskussionen med redovisningskonsulten.

A-son har uppgett följande.

Han gjorde en bedömning av rutinen för lagerinventering och av redovisningsbyråns generella rutiner. Bolagets omkostnader granskades via resultatanalys och bruttovinstanalys samt periodiseringskontroller. Granskningen föranledde inga iakttagelser och posten Kostnader kunde godtas.

### 6.2 B-bolaget

B-bolaget redovisade köpta tjänster och direkta kostnader om 4,6 mnkr, övriga externa kostnader om 3,5 mnkr och personalkostnader om 47,5 mnkr. I revisionsdokumentationen finns ett dokument där A-son har antecknat att externa kostnader uppgick till 6 procent och personalkostnader till 84 procent av bolagets totala kostnader. Det var en ökning från föregående år. På dokumentet har han även antecknat att bolagets kommentar till ökningen av kostnaderna bl.a. var att bolaget hade fått fler antal uppdrag.

På en resultatrapport finns en anteckning om att sociala avgifter hade kontrollerats i förhållande till löner.

A-son har uppgett följande.

Kostnaderna granskades genom att han granskade inköpsrutinen för leverantörsfakturor, lönehanteringsrutinen och attestrutinerna samt resultatanalysen och periodiseringskontrollerna. Granskningen föranledde inga iakttagelser och posterna kunde därför godtas.

### 6.3 Revisorsinspektionens bedömning

De redovisade kostnadsposterna var i båda bolagen väsentliga och A-son hade därför anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet. Det kan dock inte av dokumentationen för något av bolagen utläsas att han granskade kostnaderna på ett godtagbart sätt.

I fråga om båda uppdragen har A-son i yttrande till Revisorsinspektionen uppgett att han gjorde en bedömning av bolagens olika rutiner. Vilka slutsatser den bedömningen ledde fram till framgår dock inte av hans dokumentation. Vidare har han uppgett att han granskade bolagens kostnader via resultatanalyser och periodiseringskontroller. De uppgifter som han har lämnat om dessa granskningsåtgärder är dock så allmänt hållna att det inte går att bedöma omfattningen av utförd granskning; han har därför inte gjort den påstådda granskningen sannolik. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons granskning av bolagens kostnader var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Med hänsyn till att kostnaderna var väsentliga i båda bolagen innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 7 Varulager (A-bolaget)

Posten Varulager redovisades i A-bolaget med 2,5 mnkr och uppgick till 37 procent av bolagets balansomslutning.

I dokumentet Övrig planerad granskningsinsats har A-son antecknat att varulagret utgjorde en väsentlig post, men att han inte skulle komma att närvara vid inventeringen. Vidare anges det i dokumentet att lagrets storlek kunde fastställas med tillräcklig säkerhet genom kompletterande granskningsåtgärder. På ett dokument rubricerat Uppskattningar i redovisningen har han antecknat att företagsledningen utförde uppskattningar avseende prissättning i varulagret och att han planerade att granska uppskattningarna genom att

stickprovsvis följa några fakturor. Den granskningen framgår dock inte av dokumentationen.

På ett dokument rubricerat Övergripande slutlig bedömning och utvärdering har A-son antecknat att den betydande risken i varulagret innefattade förlustrisker och sjunkande försäljningspriser. Hans slutsats var att värderingen av varulagret med hänsyn till nämnda risker framstod som acceptabel.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga över varulagret samt ett värderingsintyg. I dokumentationen finns också en varulagerlista där det framgår att lagret bestod av en viss mängd ren- och viltkött. De granskningsåtgärder som framgår av dokumentationen var att en kontrollsummering hade utförts av hela listan samt att tio artiklar hade kontrollsummerats genom en beräkning där antalet artiklar hade multiplicerat med inköpspriset. A-sons slutsats av denna kontrollsummering var att posten kunde accepteras.

I grundakten finns en rutinbeskrivning för lagerinventeringen. Enligt denna inventerades lagret en gång per år, på bokslutsdagen den 31 augusti. Som underlag vid inventeringen användes föregående års inventeringslistor där artikelnummer och namn framgick. Lagerinventeringen gick till så att en person räknade antalet artiklar och en annan person antecknade på inventeringsunderlaget. I samband med detta prissattes också varje artikel till inköpspris/kalkylpris och en inkuransbedömning gjordes.

A-son valdes till revisor efter bokslutsdagen och kunde därför inte medverka vid inventeringen. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utförde några alternativa granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Enligt hans bedömning i planeringen kunde alternativa granskningsåtgärder till närvaro vid kontrollinventering utföras med tillräcklig säkerhet för att fastställa varulagrets storlek. Han genomförde en intervju med företagsledningen. Vid intervjun fick han information om att olönsamma produkter hade tagits bort och att bolagets rutiner hade setts över. Vidare hade han en översiktlig genomgång med ansvarig redovisningskonsult kring varulagrets storlek. Dessutom gjorde han en bedömning av rutinen för lagerinventering och en bruttovinstanalys och läste igenom lagerlistan. Mot bakgrund av denna granskning och den kännedom som han hade om försäljningsprisnivåerna för lagervarorna kunde

han göra en bedömning av artikelpriserna i lagret. Bedömningen var att lagervärdet accepterades. Inventeringsrutinen bedömdes som tillfredsställande.

En individuell inkuransbedömning görs vid inventeringstillfället. Bolagets inkuransbedömning accepterades, eftersom han hade informerats om att olönsamma produkter hade tagits bort ur lagret.

Han stämde av saldot enligt lagerlistan mot bokslutsbilagan och årsredovisningen. Han kontrollsummerade och stämde av saldot med redovisningskonsulten som i sin tur hade stämt av det mot inventeringsunderlaget.

Granskningen enligt ovan föranledde inga iakttagelser och posten Varulager kunde godtas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om lagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn enligt p. 7 utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

Varulagret var väsentligt för de finansiella rapporterna. Eftersom A-son valdes till revisor efter bokslutsdagen och därför inte kunde medverka vid inventeringen, ålåg det honom att vidta alternativa granskningsåtgärder.

I revisionsdokumentationen framträder inte några sådana granskningsåtgärder. De åtgärder som han har hänvisat till i sina yttranden till Revisorsinspektionen var en intervju med företagsledningen och redovisningskonsulten, en bedömning av rutinen för lagerinventeringen, en bruttovinstanalys och en genomläsning av lagerlistan. Han har även uppgett att han genom sin goda kännedom om försäljningsprisnivåer kunde bedöma artikelpriserna i varulagret. Dessa granskningsåtgärder kan inte anses tillräckliga beträffande vare sig bedömningen av varulagrets värde eller existens.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons alternativa granskningsåtgärder avseende posten Varulager inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens och värde. Med hänsyn till att posten var väsentlig saknade han därför grund att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 8 Andelar i koncernföretag (B-bolaget)

Posten Andelar i koncernföretag redovisades i B-bolaget med 15 mnkr, vilket motsvarade 60 procent av bolagets balansomslutning. Posten bestod av andelar i ett dotterbolag. Av dotterbolagets årsredovisning för år 2018 framgår att det bolagets egna kapital uppgick till 7,9 mnkr.

Vid A-sons planering gjordes bedömningen att finansiella anläggningstillgångar var en betydande post som innehöll uppskattningar och att det förelåg en betydande risk. Under rubriken Uppskattningar i redovisningen har A-son antecknat att företagsledningen utförde uppskattningar avseende avkastningsvärdering. Han har antecknat att en nedskrivning hade gjorts år 2015 med 12 mnkr och att det fanns övervärden och att detta innebar att värderingen kunde accepteras.

I ett dokument rubricerat Övergripande slutlig bedömning och utvärdering har A-son, avseende den betydande risken i värdet på dotterbolagets aktier, antecknat att värderingen kunde accepteras.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga och en avkastningsvärdering. Enligt avkastningsvärderingen för dotterbolaget uppgick genomsnittsvinsten för åren 2016, 2017 och 2018 till 607 tkr. Av värderingen framgår att det bokförda värdet i moderbolagets räkenskaper avseende dotterbolaget per den 2018-12-31 uppgick till 15 mnkr. Vidare framgår att det enligt företagsledaren fanns betydande övervärden i företagets inventariepark (framförallt ställningsmaterial) som översteg de framräknade avkastningsvärdena. A-son har på avkastningsvärderingen antecknat att värderingen av aktier i dotterbolaget kunde accepteras med hänsyn till tidigare diskussioner och övervärden samt att kundavtalen hade ett högt marknadsvärde. I övrigt finns ingen dokumentation avseende hans granskning av bokslutsposten. Hans slutsats var att posten Andelar i koncernföretag kunde accepteras.

A-son har uppgett följande.

Företagsledningen hade under lång tid uppgett att det fanns stora övervärden i inventarier i form av ställningsmaterial och att kundavtalen hade höga värden. År 2017 uppgick dotterbolagets marknadsvärde, enligt företagsledningens beräkningar, till 24,2 mnkr. Dotterbolaget redovisade år 2018 ett rörelseresultat om -740 tkr. Företagsledningen bedömde emellertid det negativa rörelseresultatet som en engångshändelse och menade att värderingen för år 2018 borde motsvara den som gjordes för år 2017, dvs. omkring 24,2 mnkr.

B-bolaget hade under en tid haft intressenter för köp av dotterbolagets aktier eller verksamhet (inkrån). Dessa intressenter hade framförallt varit intresserade av de kundavtal som dotterbolaget hade i Stockholmsområdet. Från och med våren 2019 hade bolaget en intressent för köp av verksamheten i dotterbolaget och en prisnivå omkring 40 mnkr diskuterades.

Hans granskning av bolagets beräkningar av värdet på aktierna i dotterbolaget över ett flertal år samt den information som han erhöll om de prisnivåer som hade diskuterats med intressenter indikerade ett marknadsvärde på dotterbolaget som låg högre än såväl bokfört värde som beräknade substans- och avkastningsvärden. Detta innebar att det inte förelåg något nedskrivningsbehov. Med hänsyn till detta accepterades posten.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posten Andelar i koncernföretag utgjorde 60 procent av balansomslutningen i B-bolaget och värderingen av posten var därmed av stor betydelse för bolagets årsredovisning.

Av ISA 200 p. 15 följer att en revisor måste förhålla sig professionellt skeptisk för att kunna bedöma revisionsbevisen, t.ex. vid svar på förfrågningar till företagsledningen, på ett kritiskt sätt. Detta innebär bl.a. att revisorn ska överväga tillräckligheten och ändamålsenligheten i de inhämtade revisionsbevisen så att det går att bedöma om det är nödvändigt att vidta ytterligare granskningsåtgärder.

A-sons slutsatser angående posten Andelar i koncernföretag baserades till stor del på de bedömningar som företagsledaren hade gjort och den information som denne hade lämnat. I kravet på professionell skepticism ligger att en revisor ska ifrågasätta tillförlitligheten av den informationen som företagsledningen lämnar. I detta fall har inte framgått, vare sig av A-sons revisionsdokumentation eller av hans yttranden till Revisors-

inspektionen, att han gjorde några egna beräkningar eller på annat sätt, t.ex. genom utökade granskningsåtgärder, prövade rimligheten och riktigheten av företagsledningens uppgifter och bedömningar.

Revisorsinspektionen bedömer därför att A-son inte hade tillräckliga revisionsbevis för att acceptera det redovisade värdet av andelarna. Eftersom posten var väsentlig, hade han inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

## 9 Skatter och avgifter (B-bolaget)

På ett skattekontoutdrag som finns i A-sons dokumentation har han antecknat att B-bolaget hade varit sent med betalning av skatter och avgifter vid tre till fyra tillfällen, men att han inte avsåg att anmärka på detta i revisionsberättelsen utan att det skulle påtalas för företagsledaren. Av skattekontoutdraget framgår att bolaget för räkenskapsåret varit sent med betalning av skatter och avgifter vid fem tillfällen.

A-son har uppgett följande.

Det borde ha gjorts en anmärkning i revisionsberättelsen om att bolaget hade varit sent med betalning av skatter och avgifter.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av skattekontoutdraget framgår att skatteinbetalningar hade gjorts för sent vid fem tillfällen under räkenskapsåret. A-son skulle därför ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.



## 10 Efterföljande händelser

### 10.1 A-bolaget

I A-sons dokumentation för A-bolaget finns en resultat- och balansrapport per den 30 november 2018 där han har gjort anteckningar om bolagets resultatutveckling. Han har även noterat att han hade pratat med redovisningskonsulten. Någon granskning av efterföljande händelser kan i övrigt inte utläsas av hans dokumentation.

A-son har uppgett följande.

Granskningen avseende efterföljande händelser finns i revisionsdokumentationen för nästkommande räkenskapsår. I dokumentationen finns en resultat- och balansrapport per den 30 november 2018 där han har gjort anteckningar om bolagets resultatutveckling. På resultat- och balansrapporten har han noterat att han hade pratat med redovisningskonsulten.

### 10.2 B-bolaget

I A-sons dokumentation för B-bolaget finns en resultat- och balansrapport per den 31 maj 2019 men någon granskning av efterföljande händelser kan inte utläsas.

A-son har uppgett följande.

Granskning av efterföljande händelser på det nya året gjordes genom en analys av balans- och resultatrapporter per den 31 maj 2019, vilka visade ett positivt resultat för perioden. Intervjuer med företagsledningen och den ekonomiansvarige gjordes i samband med en genomgång av årsredovisningen för år 2018. Genomgången föranledde inga anmärkningsvärda iakttagelser.

### 10.3 Revisorsinspektionen gör följande bedömning

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan

granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

För A-bolaget har A-son uppgett att han tog del av en resultat- och balansrapport per den 30 november 2018 medan han för B-bolaget har uppgett att han tog del av en resultat- och balansrapport per den 31 maj 2019. Dokumentationen innehåller ingenting om några ytterligare åtgärder, inriktade på att granska efterföljande händelser; i sina yttranden till Revisorsinspektionen har han dock även hänvisat till intervjuer med redovisningskonsulten avseende A-bolaget och, såvitt avser B-bolaget, företagsledningen och den ekonomiansvarige. Han har inte redogjort närmare för vilka iakttagelser som gjordes eller vilka slutsatser som han drog av dessa.

De granskningsåtgärder som A-son utfört – såsom de framträder i hans dokumentation och yttranden – når inte upp till de krav som uppställs i ISA 560. Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

## 11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I båda bolagen har hans granskning av bolagens intäktsredovisning och bolagens kostnader varit otillräcklig. Detsamma gäller hans granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

I ett av bolagen har A-son brustit i flera avseenden i förhållande till de krav som ställs vid en förstagångsrevision. I samma bolag har han inte heller utfört en godtagbar granskning av varulagret. I det andra bolaget har han underlåtit att i sin revisionsberättelse anmärka på att bolaget vid flera tidpunkter inte hade betalat skatter och avgifter i tid. Dessutom har hans granskning av andelar i koncernföretag varit otillräcklig.

A-son har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor samt god revisionssed. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställandet av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. 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, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Ester Muwanga och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.