



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionsred och god revisorsred. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat fyra revisionsuppdrag. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg städbolaget, transportbolaget, båtbolaget och entreprenadbolaget.

Samtliga bolag har upprättat sina årsredovisningar med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Städbolaget	2017-07-01 – 2018-06-30	56,0	21,8
Transportbolaget	2016-11-01 – 2017-10-31	10,9	9,4
Båtbolaget	2017	10,8	6,6
Entreprenadbolaget	2017	24,2	6,6

För två i ärendet aktuella bolag (städbolaget och båtbolaget) och räkenskapsår avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning. För de andra två uppdragen (transportbolaget och entreprenadbolaget) upplyste han om att bolagen föregående år hade reviderats av annan revisor och han avgav i övrigt revisionsberättelser utan modifiering eller anmärkning.

2 Revisorns dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (verksamhetsföreskrifterna)¹. 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

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

har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkande uppdrag och nära liggande tjänster* innehåller ett krav på att revisionsföretag ska inrätta en särskild övervakningsprocess. Syftet med en sådan process är att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör företagets kvalitetskontrollsystem är relevanta och ändamålsenliga och att de fungerar. I processen ska ingå en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor i revisionsföretaget. Bestämmelser om ett revisionsföretags interna organisation, däribland krav på system och övervakning, finns även i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

Av dokumentationen från kvalitetskontrollen framgår att A-son bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag och att han har en anställd. Vidare framgår det att han inte följt kraven på övervakning enligt ISQC 1.

A-son har uppgett följande.

Han hade bestämt att ett uppdrag under år 2017 skulle granskas av en revisorskollega. Kollegan upphörde dock med sin verksamhet och han fick inte med kort varsel tag i någon annan som kunde åta sig uppdraget. Under år 2018 bedömde han att det inte fanns anledning att göra någon kvalitetskontroll, eftersom han var föremål för kontroll av FAR. För år 2019 kommer han att lämna ett revisionsuppdrag till en extern revisor i augusti/september.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 21 § första stycket 8 i RIFS 2018:2 finns ett krav på att ett revisionsföretag ska inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och

utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.²

Mer detaljerade riktlinjer för den byråinterna kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. I p. 48 utvecklas att revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta, ändamålsenliga och fungerande. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

I tillämpningsanvisningarna till ISQC 1, p. A 68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som RIFS 2018:2 och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det finns ingenting som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis det slag av övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver.

Genom att inte inrätta en övervakningsprocess i sitt revisionsföretag har A-son åsidosatt god revisorssed.

² Kraven infördes den 17 juni 2016 genom dåvarande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2016:1) om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.

4 Åtgärder enligt penningtvättslagen (städbolaget och båtbolaget)

4.1 Städbolaget

Av revisionsdokumentationen för städbolaget kan inte utläsas vilka åtgärder som A-son vidtog för att skaffa sig kundkännedom enligt kraven i penningtvättslagstiftningen. I ett dokument under fliken för informationsinsamling i årsakten besvaras raden för kontroll av identitetshandlingar med ”Nej”.

A-son har uppgett följande.

Han känner företrädarna för bolaget sedan tidigare, eftersom de var anställda hos en annan kund och han är helt säker på identiteten. Han brukar ta kopior av identitetshandlingar och lägga i grundakten.

4.2 Båtbolaget

Inte heller revisionsdokumentationen för båtbolaget innehåller några uppgifter om att A-son vidtog åtgärder för att skaffa sig kundkännedom rörande bolaget.

A-son har uppgett följande.

Om han hade haft skäl att tro att en klient var involverad i penningtvätt, skulle han aldrig ta ett sådant uppdrag. Han är medveten om att hans dokumentation avseende penningtvätt är bristfällig. I de revisioner han numera upprättar använder han ett granskningsdokument som heter ”Penningtvätt, verklig huvudman m.m.”.

4.3 Revisorsinspektionen gör följande bedömning

En revisor omfattas av bestämmelserna om ”verksamhetsutövare” i lagen (2017:630) om åtgärder penningtvätt och finansiering av terrorism (penningtvättslagen).

I 2 kap. 3 § penningtvättslagen anges att verksamhetsutövare ska bedöma risken för bl.a. penningtvätt i sina uppdrag.³ Av 3 kap. 1 § följer att verksamhetsutövaren inte får etablera eller upprätthålla en affärsförbindelse om han eller hon inte har tillräcklig kundkännedom

³ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 augusti 2017 i 1 kap. 2 § och 2 kap. 1 § lagen (2009:62) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (gamla penningtvättslagen).

för att kunna hantera den risk för penningtvätt som kan förknippas med kundrelationen eller för att kunna övervaka och bedöma kundens aktiviteter och transaktioner.⁴

Enligt 3 kap. penningtvättslagen ska verksamhetsutövaren vidta vissa åtgärder för att uppnå kundkännedom. I 3 kap. 7 § anges särskilt att kundens identitet ska kontrolleras genom identitetshandling eller registerutdrag eller genom andra uppgifter och handlingar från en oberoende och tillförlitlig källa. Enligt 3 kap. 8 § ska det utredas om kunden har en verklig huvudman. Om kunden är en juridisk person, ska verksamhetsutövaren vidta åtgärder för att förstå kundens ägarförhållanden och kontrollstruktur. Har kunden en verklig huvudman, ska det vidtas åtgärder för att kontrollera dennes identitet. Enligt 3 kap. 10 § ska det göras en bedömning av om kunden eller dess verkliga huvudman är en person i politiskt utsatt ställning eller är en familjemedlem eller känd medarbetare till en sådan person.⁵

En verksamhetsutövare är enligt 3 kap. 13 § penningtvättslagen skyldig att löpande och vid behov följa upp pågående affärsförbindelser för att säkerställa att kännedomen om kunden är aktuell och tillräcklig för att hantera den bedömda risken för penningtvätt och finansiering av terrorism.⁶

Verksamhetsutövaren ska bevara handlingar och uppgifter om åtgärder som har vidtagits för att uppnå kundkännedom i minst fem år. Tiden ska enligt 5 kap. 3 § räknas från det att åtgärderna utfördes eller, i de fall då en affärsförbindelse har etablerats, affärsförbindelsen upphörde.⁷

Av det nu sagda följer att en revisor – såsom verksamhetsutövare i penningtvättslagens mening – har en skyldighet att såväl inledningsvis som fortlöpande skaffa sig aktuell kännedom om revisionsklienterna och att dokumentera de åtgärder som vidtas i detta syfte.

I revisionsdokumentationen för städbolaget och båtbolaget finns ingen dokumentation som visar att A-son vidtog några åtgärder för att uppnå kundkännedom i uppdragen. Inte heller hans yttranden till Revisorsinspektionen innehåller några uppgifter om sådana åtgärder. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att han varken kontrollerade

⁴ Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 augusti 2017 i 2 kap. 11 § gamla penningtvättslagen.

⁵ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 augusti 2017 i 2 kap. 3 § gamla penningtvättslagen.

⁶ Motsvarande bestämmelse fanns före den 1 augusti 2017 i 2 kap. 10 § gamla penningtvättslagen.

⁷ Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 augusti 2017 i 2 kap. 13 § gamla penningtvättslagen.

bolagens företrädares identitetshandlingar eller gjorde någon kontroll av om företrädarna var personer i politiskt utsatt ställning.

A-son har som skäl till att några särskilda åtgärder inte vidtogs angett bl.a. att företagsledarna i städbolaget var kända av honom sedan tidigare och att han därför var helt säker på deras identitet. Revisorsinspektionen konstaterar *dels* att detta förhållande inte gav honom den nödvändiga kundkännedom, *dels* att den information som han har hänvisat till inte har dokumenterats *och dels* att tillgången till äldre information under alla förhållanden inte befriade honom från skyldigheten att fortlöpande vidta åtgärder för att hålla sin kundkännedom aktuell.

A-son har alltså inte vidtagit tillräckliga åtgärder för att inhämta, uppdatera och dokumentera kundkännedom om städbolaget och båtbolaget. Härigenom har han brutit i sina skyldigheter enligt penningtvättslagen och har därmed handlat i strid med god revisorssed.

5 Intäkter (samtliga bolag)

5.1 Städbolaget

Städbolaget redovisade i årsredovisningen en nettoomsättning om 56 mnkr. A-son har i sin riskbedömning antecknat att posten Försäljning hade hög risk och att han skulle utföra djupare granskning av försäljning och kundfordringar *dels* genom analyser i SieX⁸, *dels* genom granskning av specifikationer, verifikat och intern kontroll. Han har i ett planeringsdokument antecknat att bolaget hade avtal med hotellkedjor och att det hade många stora kunder. I dokumentationen finns också ett arbetsblad där han har antecknat att han genom stickprovskontroll stämt av att det fanns en obruten faktureringsföljd. Han har också antecknat att han genomfört kontroll av periodisering och han har därvid gjort en hänvisning till granskningsdokumentationen avseende upplupna intäkter. Vad gäller övrig granskning har han hänvisat till granskningsdokumentationen för kundfordringar. Denna innehåller en kundreskonralista per balansdagen och en motsvarande lista per den 30 september 2018. Han har i dokumentationen antecknat att det fanns ett belopp om 73,5 tkr obetalt i september 2018. Hans granskning av upplupna intäkter innehåller en lista över fakturor från perioden 1–10 juli. Han har antecknat att han genom stickprov hade

⁸ SieX är ett analysverktyg för SIE-filer. SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram – Standard Import Export.

kontrollerat att arbetena hade utförts i juni och att han hade gjort betalningskontroll. Det framgår inte om han utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Han har haft bolaget som kund i många år. Han har då och då ställt frågor till bolaget om dess kontroll över faktureringen av utförda arbetstimmar och har fått svaret att man har ”stenkoll” på detta. Ägarna till bolaget har för avsikt att om några år sälja bolaget och har inget intresse av att undanhålla någon försäljning. Bolaget har flera större kunder (hotellkedjor) vilket gör att fakturorna är förhållandevis få i jämförelse med omsättningen. Kunderna har inte heller något intresse av att köpa bolagets tjänster ”på sidan om”. Han har sett några avtal, men kunden vill inte lämna ut kopior av konkurrensskäl. I avtalen finns bestämda belopp men det tillkommer i regel extra arbeten, så det finns inte något fast avtalat pris. Vidare har han kontrollerat fakturanummer och periodiseringar per bokslutsdatum, gjort betalningsuppföljning och även kontrollerat kreditfakturor. Han anser att hans granskning har varit tillräcklig för att han skulle kunna tillstyrka intäktsredovisningen.

5.2 Transportbolaget

Transportbolaget redovisade i årsredovisningen en nettoomsättning om 10,9 mnkr. A-son har i en granskningsplan antecknat att han skulle utföra djupare granskning av försäljning, kundfordringar, varuinköp/periodisering. Detta skulle ske *dels* genom analyser i SieX, *dels* genom granskning av specifikationer, verifikat och intern kontroll. Vidare har det antecknats att bolaget bedrev åkeriverksamhet samt försäljning av fiskeutrustning genom butik och via internethandel. A-son har i sin bedömning av intern kontroll antecknat att det kändes som att företagsledaren hade bra kontroll på kunder och drift i åkeriverksamheten. Vad gäller fiskeriverksamheten har han antecknat att det kändes som att bolaget hade kontroll på kassa och lagerhantering samt att kontanter understeg 10 tkr/månad. I dokumentationen av granskningen av intäkter har han svarat OK på två granskningsfrågor om obruten faktureringsföljd och om periodisering och har hänvisat till granskningen av kundfordringar. Vidare innehåller dokumentationen två fakturor men dessa saknar noteringar om eventuell granskning. A-sons dokumentation av granskningen av kundfordringar innehåller ett arbetsprogram där han har noterat OK, Ja respektive Nej på ett antal frågor och påståenden. I övrigt finns en kundreskonralista som visar saldot

per bokslutsdagen. Av anteckningarna går i övrigt inte att utläsa vilken inriktning och omfattning A-sons granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen hade.

A-son har uppgett följande.

Han intervjuade transportbolagets ägare. Det var ägarens fru som skötte faktureringen. Det fanns inga andra inblandade i hanteringen och faktureringen stämde av mot chaufförernas tidrapporter. Ägarens son ansvarade för driften och dottern hade huvudansvaret för lager- och kassasystem. Systemen var integrerade. Han gick igenom rutinerna på plats i butiken. Han granskade att det fanns en obruten fakturaserie och gjorde jämförelser mot föregående år. När det gäller fiskeutrustningen fanns det en kassaapparat som var integrerad med lagret. Kassaapparaten var godkänd av Skatteverket. Betalningar i internetförsäljningen sköttes via Klarna, vilket också var integrerat med lagret. Han anser att en samlad bedömning av hans granskningsinsats gör att han hade grund för att godta fullständigheten i intäktsredovisningen.

5.3 Båtbolaget

Bolaget redovisade i årsredovisningen en nettoomsättning om 10,8 mnkr. A-son har i sin granskningsplan antecknat att han skulle utföra djupare granskning av försäljning och kundfordringar, *dels* genom analyser i SieX, *dels* genom granskning av specifikationer, verifierkat och intern kontroll. I dokumentationen finns ett kontoutdrag avseende konto 3051 för perioden 2017-12-19—29. Det finns också ett försättsblad med anteckningar om att omsättningen hade minskat med 6 procent och att 91 procent av omsättningen hade skett de första sju månaderna. Det finns vidare en hänvisning till granskningsdokumentationen för kundfordringar men inga noteringar om att några specifika granskningsåtgärder hade utförts. Granskningsdokumentation för kundfordringar innehåller en kundreskonralista per balansdagen och anteckningar om att det hade skett en periodiseringskontroll. Det kan inte av dokumentationen utläsas om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Bolagets kontantförsäljning var försumbar. Han kontrollerade kassaregistret och intervjuade ägaren rörande risker för svinn och att försäljningar inte registrerades. Ägaren bedömde riskerna som små. Bolaget säljer större båtar och båtmotorer samt en del båtutrustning. Antalet artiklar som säljs är inte så många och de större affärerna sker oftast med

faktura. Han tog stickprov på fakturanummerserie. Han anser att han, vid en samlad bedömning av hans granskningsinsats, hade grund för att godta fullständigheten i intäktsredovisningen.

5.4 Entreprenadbolaget

Entreprenadbolaget hade enligt årsredovisningen en nettoomsättning om 24,2 mnkr. A-son har i sin granskningsplan antecknat att de största riskerna låg i försäljning, kundfordringar och upplupna intäkter. Enligt granskningsplanen avsåg han att utföra djupare granskning av försäljning och kundfordringar, *dels* genom analyser i SieX, *dels* genom granskning av specifikationer, verifikat och intern kontroll. I dokumentationen finns ett försättsblad i vilket han har svarat OK på två granskningsfrågor rörande obruten faktureringsföljd och periodisering. Hans dokumentation av granskning av kundfordringar innehåller ett arbetsprogram där han har noterat OK, Ja respektive Nej på ett antal frågor och påståenden. I övrigt finns en kundreskonralista som visar saldot per bokslutsdagen. På listan finns endast en notering; att saldot på listan hade en differens mot redovisningen med 151 tkr. Av dokumentationen framgår inte om A-son utförde någon granskning av fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Han hade en ingående diskussion med bolaget om dess rutiner för att all nedlagd tid verkligen blev fakturerad. Han kontrollerade att faktureringen gjordes i rätt tid. Han gjorde också betalningskontroll och uppföljning av att alla fakturor fanns med samt en periodiseringskontroll. Han anser att han, vid en samlad bedömning av hans granskningsinsats, hade grund för att godta fullständigheten i intäktsredovisningen.

5.5 Revisorsinspektionen gör följande bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

För samtliga fyra bolag innehåller dokumentationen uppgift om att djupare granskning skulle utföras av försäljning och kundfordringar, *dels* genom analyser i SieX, *dels* genom granskning av specifikationer, verifikat och intern kontroll.

Revisorsinspektionen konstaterar att dokumentationen av den sedermera utförda granskningen i denna del består huvudsakligen enbart av ett antal arbetsprogram i vilka A-son har antecknat OK, Ja respektive Nej på ett antal frågor eller påståenden. Anteckningar av detta slag styrker inte att den planerade granskningen kom till stånd. Granskningen av kundfordringar innehåller i huvudsak enbart kundreskontralistor med uppgift om att periodiseringskontroller har utförts. Inte heller detta styrker att den planerade granskningen genomfördes. Det går inte heller av dokumentationen att utläsa att A-son för något av bolagen utförde någon granskning av vare sig intern kontroll i försäljningsprocesserna eller fullständigheten i intäktsredovisningen.

Vad särskilt gäller städbolaget noterar Revisorsinspektionen att detta enligt dokumentationen hade många stora kunder, däribland hotellkedjor. Förekomsten av ett antal stora kunder gav A-son anledning att ta del av de avtal som bolaget hade med dessa. Det går dock inte av dokumentationen att utläsa att han gjorde det.

Inte heller den granskning som A-son har redogjort för i sina yttranden till Revisorsinspektionen hade sådan omfattning och inriktning att den kunde ge honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagens intäkter.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte för något av de här aktuella revisionsuppdragen utförde en tillräcklig granskning avseende intäktsredovisningen (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med beaktande av att intäkterna utgjorde en väsentlig post i samtliga bolag saknade han grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Varulager (transportbolaget och båtbolaget)

6.1 Transportbolaget

Posten Varulager redovisades i transportbolagets årsredovisning med 2,4 mnkr (föregående år 1,9 mnkr). Av dokumentationen framgår inte att A-son närvarade vid bolagets inventering av varulagret.

I dokumentationen har antecknats bl.a. följande. A-son fick frågan om att åta sig uppdraget som revisor i oktober 2017. Han blev informerad om att bolaget bedrev åkeri-

verksamhet och att bolaget också, under bifirma, sålde fiskeutrustning. Han tog för givet att bifirman var av liten betydelse, men när han senare fick räkenskapsmaterialet insåg han att den verksamhet som skedde under bifirman omsatte lika mycket som den ordinarie verksamheten. Han besökte då bolaget för att informera sig och granska varulagret, så gott det gick fem månader efter bokslutsdatum.

A-son har i sin granskningsplan antecknat att han, eftersom han missat lagerinventeringen, skulle göra rimlighetskontroller med bruttovinst och priskontroller för att bilda sig en uppfattning om varulagrets värde.

Övrig dokumentation består av ett försättsblad där han antecknat att han stämt av mot årsredovisning och gjort priskontroll. Det finns också en bokslutsbilaga där han har antecknat att värdet enligt lagerlistan hade minskats med en rabatt om 20 procent och ett skattemässigt inkuransavdrag om 3 procent. Därutöver innehåller dokumentationen en faktura och en lagerrapport

A-son har uppgett följande.

Allt lager avsåg fiskeutrustning. Vid besök hos kunden gick han igenom rutinerna och kontrollerade att några produkter på hyllorna fanns registrerade i lagersystemet. Han kontrollerade även prissättningen mot leverantörsfaktura. Bolagets företrädare berättade hur inventeringen gick till och han bedömde att bolaget hade kontroll på att lagret var riktigt. Rabatten på 20 procent var en leverantörsbonus, som inte skulle beräknas på hela lagervärdet. Han bedömde dock att det var bättre att ta upp lagret för lågt istället för högt, i enlighet med försiktighetsprincipen. Han anser att han vid en samlad bedömning hade grund för att godta bolagets redovisade lagervärde.

6.2 Båtbolaget

I årsredovisningen för båtbolaget redovisades posten Varulager med 2,5 mnkr. Av dokumentationen framgår att varulagret bestod av lager av handelsvaror om 1,7 mnkr och förskott för kommande leveranser om 0,8 mnkr. I dokumentationen har A-son antecknat att han närvarade vid lagerinventering den 15 december. Han har vidare svarat Ja på två granskningsfrågor, dels att han hade utfört kontrollräkning, dels att han hade gjort priskontroll. Dokumentationen innehåller i övrigt en lagerlista där åtta artiklar är inringade och där det finns en bock vid respektive prisangivelse. Det finns inga anteckningar om vilka granskningsåtgärder och iakttagelser A-son gjorde eller vilka slutsatser han drog om

genomförande och kvaliteten på lagerinventeringen. I dokumentationen finns en specifikation på förskott till leverantörer gällande de depositioner som var utestående per bokslutsdagen samt fyra fakturor. Varken specifikationen eller fakturorna innehåller några anteckningar om vilken granskning A-son gjorde. Det går inte av dokumentationen att utläsa vilka kontroller som han gjorde av riktigheten i redovisningen av depositionerna.

A-son har uppgett följande.

Vid inventeringen gjordes främst en avstämning mellan befintligt lager och lagerlistor på dyrare varor. En vecka efter inventeringen kom ytterligare en varuleverans. Han kontrollerade att denna leverans hade tagits med korrekt i den slutliga lagerlistan. Han gjorde priskontroll mot fakturor, vilket markerades med bockar. Han anser att en samlad bedömning gav honom grund för att godta bolagets redovisade lagervärde.

6.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick.

I revisionsdokumentationen för båda bolagen har A-son antecknat att han hade kontrollerat varulagrets existens och värdering. Han har uppgett att de bockar han gjorde på lagerlistorna utgjorde en bekräftelse på att han hade granskat existensen och värdet på de markerade artiklarna. Hur stickproven valdes ut eller hur många stickprov som togs för att fastställa varulagrets existens kan dock inte utläsas av dokumentationen. Det finns inte heller någon dokumentation avseende pristest eller något underlag som visar att han förvissade sig om att den slutliga lagerlista som utgjorde underlag till bokföringen stämde överens med inventeringen. Han har inte heller för något av de båda bolagen utfört någon granskning av den interna kontrollen kring varulagrets hantering. Dokumentationen bestyrker alltså inte att det skedde en tillräcklig granskning.

A-son har inte heller genom sina yttranden till inspektionen gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning av lagrets existens, skick och värde.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av bolagens varulager var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna var sådana att han

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

7 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

I fråga om samtliga fyra bolag saknar revisionsdokumentationen uppgifter om granskning av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har uppgett följande.

Han inleder alltid sin granskning med att ta del av en SIE-fil för det efterföljande året. Vid denna granskning ser man ganska snabbt om det finns något anmärkningsvärt som behöver granskas ytterligare. Han gör en periodiseringskontroll som sträcker sig in på det nya året.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i en årsredovisning lämnas upplysningar om det efter räkenskapsårets slut har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget och som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna.

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, exempelvis avklippskontroller (A 6.).

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han följde upp efterföljande händelser som kunde ha en väsentlig påverkan på årsredovisningarna i här aktuella revisionsuppdrag.

I sitt yttrande till Revisorsinspektionen i denna del har han enbart redogjort för en granskning av SIE-filer på det efterföljande året och för en periodiseringskontroll. Uppgifterna är allmänt hållna och det framgår inte om han t.ex. ställde några frågor till företagsledningarna i bolagen eller utförde några andra tillkommande revisionsåtgärder. Detta med-

för att A-son inte heller genom sina uppgifter till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga revisionsåtgärder i detta hänseende.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisions sed.

8 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte uppfyllt kraven på övervakning av revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för kvalitetskontroll. För två av bolagen har han brutit i sina skyldigheter avseende kundkännedom enligt penningtvättslagen. I samtliga bolag har hans granskning av intäktsredovisningen varit bristfällig, och i två av bolagen har granskningen av varulager varit otillräcklig. Vidare har hans granskning av efterföljande händelser varit bristfällig för samtliga bolag. A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Hans revisionsarbete har uppvisat brister på flera punkter. Att liknande brister förekommer i flera av bolagen visar att bristerna i revisionsarbetet inte har varit av tillfällig art. Det som ligger A-son till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § 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 Jessica Otterstål och revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Sören Bergner

Hur man överklagar, se bilaga.