

Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

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

Utredningen i ärendet har omfattat de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg restaurangbolaget och byggbolaget. Byggbolagets årsredovisning är upprättad med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) medan restaurangbolagets årsredovisning är upprättad med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

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

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Restaurangbolaget	2016	34,7	10,7
Byggbolaget	2016	28,3	11,1

För båda bolagen avgav A-son 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 verksamhet¹. 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 bevisbördas anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant

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

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.

3 Intäktsredovisningen

3.1 Restaurangbolaget

I restaurangbolaget redovisades intäkter om 34,7 mnkr. A-son noterade vid revisionsplaneringen att intäktsredovisningen var ett område med hög väsentlighet. Hon bedömde företagets kontrollmiljö som tillfredsställande, eftersom ledningen var noggrann i sin uppföljning av olika nyckeltal. I dokumentationen finns det dock inte någon rutinbeskrivning över intäktsprocessen.

I ett granskningsprogram har vissa kontrollåtgärder antecknats som utförda.² Samtliga granskningsåtgärder har korta noteringar samt slutsatsen u.a. (utan anmärkning). Som underlag för granskningen finns fem verifikationer avseende oktober 2016 där kontroll har gjorts mot Z-rapporter³ och mot konto 3052 (försäljning av varor). I dokumentationen finns också ett dokument betecknat nyckeltal, en bokslutsbilaga över nettoomsättningen, en specifikation över försäljningen samt en kassarapport avseende hela året. Det kan inte utläsas om någon granskning genomfördes med anledning av kassarapporten.

Intäktsredovisningen identifierades inte som ett riskområde för oegentligheter. Orsaken till det uppgavs vara att det vid den analytiska granskningen inte hade kommit fram något som visade att det förekom väsentliga fel på grund av oegentligheter.

² Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/täckningsbidrag, granskning av nummerserier, kontantandel (analytisk kontroll av omsättningen)* och *kontantandel (kontroll mot försäljningsstatistik)*.

³ Z-rapport är en dagsrapport som sätter punkt för en försäljningsdag i kassan. Den kan användas som bokföringsunderlag.

Som slutsats över granskningen av intäkterna har antecknats att hänsyn hade tagits till samtliga relevanta räkenskapspåståenden och att posten föreföll vara rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Bolaget anlidade en av FAR auktoriserad redovisningskonsult som hon bedömde som kunnig. Bolagets ägare följde upp resultatet och kontrollerade löpande bruttovinsten. Ägarna var också aktiva genom att visa sig i restaurangen, även om de inte var delaktiga i den löpande verksamheten. Ägarna hade ett intresse i att samtliga intäkter redovisades och hennes bedömning var att de kontrollerade att de anställda inte fuskade.

Bolaget hade ett certifierat kassaregister. Kontanthantering utgjorde sex procent av bolagets försäljning. Redovisningskonsulten bokförde dagskassorna. En person på restaurangen var ansvarig för att räkna och sammanställa kontanter som sedan en extern aktör hämtade och transporterade till banken. Redovisningskonsulten kontrollerade att korrekt belopp kom in på bolagets bankkonto. Hon granskade detta genom att ta fem stickprov på verifikationer och kontrollerade att beloppet på mottagningskvittensen hade bokförts på bankkontot och att den bokförda omsättningen stämde överens med Z-rapporten. Hennes slutsats var att rutinerna kring kassan var tillfredsställande, eftersom bolaget skickade in kontanter till banken dagligen via en extern leverantör.

Hon substansgranskade genom att göra de fem nämnda stickproven och genom att ta del av en kassarapport för hela året inklusive en avstämning som redovisningskonsulten hade tagit fram. Inget avvikande kom fram vid granskningen.

Slutsatsen att företagets intäktsredovisning var korrekt och fullständig grundade hon bl.a. på att nyckeltalen låg på en godtagbar nivå. Bruttovinsten var drygt 71 procent och personalkostnader i förhållande till omsättningen låg på 39 procent. Nyckeltalen, den utförda substansgranskningen och de samtal hon hade med företagsledningen och redovisningskonsulten gjorde att hon bedömde att intäkterna till väsentliga delar var rätt redovisade.

Den analytiska granskning som ledde till slutsatsen att det inte förelåg någon risk för oegentligheter i intäktsredovisningen bestod av en analys av rimligheten i antalet lådöppningar i kassaapparaten på årsbasis. Det hade gjorts totalt 2 645 lådöppningar vilket motsvarade 7,25 lådöppningar per dag. Det hade skrivits ut 94 640 kvitton under

året vilket innebar att ett snittkvitto låg på 414,50 kr (inklusive moms). Hon bedömde det som rimligt.

3.2 Byggbolaget

I byggbolaget uppgick intäkterna till 28,3 mnkr (att jämföra med 8,3 mnkr året innan). A-son bedömde vid revisionsplaneringen intäktsredovisningen som ett område med hög väsentlighet. I dokumentationen finns ingen rutinbeskrivning över intäkterna och det framgår inte heller i övrigt hur A-son bedömde bolagets interna kontroll avseende intäkterna. I ett granskningsprogram har vissa kontrollåtgärder antecknats som utförda.⁴ Granskningsåtgärderna har korta noteringar samt slutsatsen u.a.

I en sammanfattning finns antecknat att 99 procent av intäkterna var hänförliga till ett enda projekt, att detta kunde innebära en risk för bolaget, men att avtalet var fördelaktigt för bolaget och att den ansvarige var van vid att arbeta med stora projekt. I dokumentationen finns ett utdrag ur avtalet där uppgifter om t.ex. ersättning och budget kan utläsas. Av dokumentationen framgår dock inte hur intäkterna av projektet granskades, dvs. att faktureringen skedde i enlighet med avtalet.

Intäktsredovisningen identifierades inte som ett riskområde för oegentligheter. Orsaken till det uppgavs vara att det vid den analytiska granskningen inte hade kommit fram något som visade att det förekom väsentliga fel på grund av oegentligheter.

Som slutsats över granskningen av intäkterna har antecknats att hänsyn hade tagits till samtliga relevanta räkenskapspåståenden och att posten föreföll vara rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Hon träffade ägaren och diskuterade kontrollmiljön. Ägaren var van att hålla i stora projekt. Hon fick del av avtalet där det framgick att projektet skulle vara slutfört i slutet av år 2016. Projektet uppgick enligt avtalet till ca 94 procent av bolagets omsättning. Bolaget hade fått betalt för utfört arbete.

⁴ Granskningsåtgärderna är *jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år och periodiseringskontroll*.

Projektet var färdigställt per den 31 december 2016 och hon fick besked av ägaren att det inte fanns andra pågående projekt. Hon granskade år 2017 med avseende på intäkter hänförliga till räkenskapsåret 2016. Periodisering hade skett av en faktura som var utställd år 2017 men hänförlig till räkenskapsåret 2016.

Med avtalet som grund och utifrån sin granskning ansåg hon att hon uppnådde en rimlig grad av säkerhet att intäktsredovisningen var korrekt och fullständig. Eftersom bolaget hade fått betalt i enlighet med avtalet, drog hon också slutsatsen att det inte förelåg någon förhöjd risk för oegentligheter i intäktsredovisningen.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

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)⁵. Utvärderingen ska normalt grundas på antagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen. Om revisorn drar slutsatsen att detta antagande i det enskilda fallet inte stämmer, ska han eller hon redovisa orsakerna till detta i sin dokumentation (p. 47).

A-sons granskningar har inte i något av uppdragen utgått från det ovan angivna antagandet om risk för oegentligheter i intäktsredovisningen. De förklaringar som hon, avseende båda bolagen, har angett till varför sådana risker inte skulle förekomma kan inte anses tillräckliga. Någon granskning av bolagens interna kontroll kan inte utläsas vare sig av hennes dokumentation eller av hennes yttranden till inspektionen. Därtill kommer att det i ett av bolagen, restaurangbolaget, bedrevs kontantförsäljning, vilket normalt medför en ökad risk för oegentligheter. Enligt Revisorsinspektionens mening hade A-son inte i något av bolagen fog för att vid sin granskning avvika från det i ISA 240 angivna antagandet om riskerna för oegentligheter.

A-sons dokumentation avseende intäkter består för båda uppdragen i huvudsak av ett granskningsprogram där granskningsstegen har markerats med u.a. eller kortare

⁵ Vid tidpunkten för revisionen fanns motsvarande bestämmelse i p. 26.

anteckningar. Det framgår inte av revisionsdokumentationen vilka revisionsbevis hon hade för att godta att bolagens intäktsredovisningar var riktiga och fullständiga.

I restaurangbolaget bedömde A-son att intäktsredovisningen var korrekt och fullständig. Hon baserade detta på en granskning av att nyckeltalen låg på en godtagbar nivå, på substansgranskning av fem stickprov och på samtal med företagsledningen och redovisningskonsulten. Hon har uppgett att hon, när det gäller avstämning av kassa-redovisningen mot bokföringen på helår, tog del av denna avstämning och av kontroller som bolagets redovisningskonsult hade utfört. Sådana kontroller utgör dock en del av ett bolags interna arbete med redovisningen. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sin revision, men revisorn får inte, med hänvisning till sådana kontroller, underlåta att utföra egna granskningsåtgärder.⁶

När det gäller byggbolaget har A-son uppgett att hon kom till slutsatsen att intäkterna var redovisade till väsentliga delar, eftersom hon fick ta del av det avtal som låg till grund för projektet – som stod för nästan hela bolagets omsättning – och att betalning hade skett av utställda fakturor. Revisionsdokumentationen innehåller dock inte något komplett avtal utan endast en kopia på två sidor där viktiga uppgifter saknas, t.ex. avtalsparter. Varken dokumentationen eller A-sons yttranden ger stöd för att någon granskning gjordes av bolagets fakturering mot avtal.

Vad som nu har sagts innebär att den granskning som framgår av dokumentationen eller som A-son har redogjort för inte för något av bolaget hade sådan omfattning och inriktning att den gav henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagens intäkter. Hon saknade därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

⁶ Se Revisorsinspektionens beslut den 12 maj 2017 dnr 2016-702.

4 Kostnader

4.1 Restaurangbolaget

Restaurangbolaget hade startat sin verksamhet hösten 2015. Räkenskapsåret 2016 redovisades råvaror och förnödenheter om 9,7 mnkr, övriga externa kostnader om 8,7 mnkr samt personalkostnader om 12,2 mnkr. A-son har i sin planering bedömt dessa kostnader som områden med hög väsentlighet. Av granskningsprogrammen kan utläsas att hon bedömde posterna som rimliga och kom fram till slutsatsen u.a. Av granskningsprogrammet för övriga externa kostnader framgår också att en analytisk granskning hade gjorts med slutsatsen u.a. Vidare innehåller dokumentationen en analys i datorprogramvaran Excel avseende materialkostnader. Ytterligare underlag saknas dock. Det framgår inte om någon granskning genomfördes av den interna kontrollen i bolaget.

A-son har uppgett följande.

Posten Råvaror och förnödenheter granskades analytiskt. I Exceldokumentet avseende materialkostnader togs stickprov på ett antal leverantörsskulder. När det gäller bolagets externa kostnader så avsåg 40 procent hyreskostnader, vilka hon granskade mot avtal. Personalkostnaderna analyserades och de låg på en godtagbar nivå för verksamheten. Hon granskade också skatter och avgifter och kontrollerade dessa mot kontrolluppgift.

4.2 Byggbolaget

I byggbolaget redovisades råvaror och förnödenheter om 23,4 mnkr. A-son har i sin planering bedömt dessa kostnader som ett område med hög väsentlighet. Av ett granskningsprogram kan utläsas att hon rimlighetsbedömde kostnaderna mot tidigare år och att hon utförde en periodiseringskontroll. Slutsatsen av denna granskning var u.a. I dokumentationen finns kopior på sju leverantörsfakturor.

Av dokumentationen kan inte utläsas hur A-son granskade bolagets stora projekt. Bolaget hade ingen projektredovisning och någon granskning mot projektbudget eller styrgruppsprotokoll framgår inte av dokumentationen. Enligt avtalet skulle bolaget genomföra löpande avstämningar avseende kostnaderna i projektet med kunden. Det framgår inte om A-son granskade någon sådan avstämning. Det framgår inte heller hur hon granskade att alla kostnader hade tagits med i projektet eller om ytterligare kostnader kunde tillkomma.

A-son har uppgett följande.

Företagets råvaror och förnödenheter om 23,4 mnkr substansgranskades i samband med genomgång av fakturor i slutet av projektet, november 2016. Hon diskuterade också frågan om eventuella främmande kostnader under året med redovisningsbyrån, som inte hade noterat några sådana.

Genom diskussioner med företagsledaren kunde hon bedöma rimligheten i kostnaderna jämfört med föregående år. Hon fick information om att det aktuella projektet var mycket större än bolagets tidigare projekt hade varit och att en lägre bruttovinst var att vänta. Personalkostnaderna, inklusive kostnaderna för arbete utfört av underleverantörer, hade sjunkit i förhållande till omsättningen föregående år. Detta bedömde hon som rimligt. Materialinköpet var större än tidigare, eftersom projektet innebar en uppbyggnad från ett tomt skal utan väggar.

4.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 samt A 8 och A 10 anges att olika typer av analytisk granskning ger olika grad av säkerhet. Det medför att vissa slag av analytisk granskning inte ger tillräcklig säkerhet och måste kompletteras med andra slag av granskningsåtgärder.

Revisorsinspektionen konstaterar att förhållandena i båda bolagen var speciella; i restaurangbolaget hade verksamheten startats så nyligen som hösten 2015 och i byggbolaget dominerades verksamheten av ett enda projekt som inte hade bedrivits året innan. Mot den bakgrunden kan A-sons analytiska granskning inte anses ha varit av den art och omfattning som krävdes för att ge henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för bolagens kostnadsposter.

Inte för något av bolagen ger A-sons dokumentation stöd för att hon utförde tillräcklig kompletterande granskning av bolagens väsentliga kostnadsposter. Den beskrivning som hon har lämnat av sin granskning i sina yttranden till Revisorsinspektionen är förhållandevis allmänt hållen och hänvisar delvis till uppgifter från den redovisningsbyrå som det ena av bolagen anlitate. Hon har därmed varken genom sin dokumentation eller genom sina yttranden gjort sannolikt att hon utförde en tillräcklig granskning avseende dessa kostnader. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att

granskningen i detta hänseende var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Eftersom kostnaderna utgjorde väsentliga poster i bolagen, saknade A-son grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har hon åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsverksamhet. Hennes granskning av intäktsredovisningen har varit otillräcklig i båda bolagen. Detsamma gäller hennes granskning av bolagens kostnader. Den otillräckliga granskningen av resultaträkningen har medfört att hon inte för något av de granskade revisionsuppdragen har haft grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger henne till last är allvarligt, särskilt som hon har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna i båda bolagen utan att ha grund för det. Hon 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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och rådgivaren Charlotte Sandart. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.