



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från Skatteverket avseende den auktoriserade revisorn A-son. Underrättelsen avser A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag, nedan kallat bolaget, avseende räkenskapsåren 2014-09-01—2015-08-31 och 2015-09-01—2016-08-31.

Av årsredovisningarna för bolaget framgår att det bedriver bl.a. restaurang- och pizzeria-verksamhet. Årsredovisningarna har upprättats med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1) *Årsredovisning i mindre aktiebolag* (K2). Bolagets omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren anges i nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
2014-09-01--2015-08-31	6,6	2,8
2015-09-01--2016-08-31	7,2	2,9

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

Den fråga som aktualiserats i ärendet är om A-son vid sin revision av bolaget utförde en godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning.

## 2 Bakgrund

A-son har uppgett följande om uppdraget.

Han utsågs till huvudansvarig revisor i bolaget i augusti 2013. Bolaget hade då varit revisionskund till revisionsbolaget sedan år 2006. Bolagets bruttovinst var stabil mellan åren och låg på för branschen höga 68–69 procent. Ägaren hade utöver lön också tagit ut utdelning samt expanderat verksamheten. Bolaget bedrev sin verksamhet i en mindre ort där det fanns en social kontroll. Som revisor på orten får man därför en hel del bakgrundskunskap om sina kunder. Denna kunskap bekräftade bilden av en seriös företagare som arbetade mycket och hårt och gjorde rätt för sig samt hade gott anseende hos sina leverantörer. Dessutom kunde han och hans kollegor jämföra bolaget med andra liknande företag och dessa jämförelser bekräftade bilden av en skötsam företagare som drev ett lönsamt företag.

Tidigare års revisioner hade inte visat några tecken på ofullständighet i intäktsredovisningen eller annat som tydde på väsentliga fel eller oegentligheter. Intäktsredovisningen betraktades och behandlades självfallet ändå som ett betydande riskområde i revisionen i enlighet med presumptionen i International Standards on Auditing (ISA). Han bedömde att risken för väsentliga fel främst gällde räkenskapspåståendet fullständighet. Bortsett från fullständighet bedömde han risken för övriga räkenskapspåståenden som normal.

## 3 Räkenskapsåret 2014-09-01 - 2015-08-31

### 3.1 Revisionsdokumentationen

Av A-sons planeringsdokumentation framgår bl.a. att bolaget till övervägande del hade kontantförsäljning till privatpersoner. Det fanns två separata kassaregister, ett för

restaurangen och ett för pizzerian. Vidare anges att bolaget hade begränsade kontroller för att minimera risken för felaktigheter och att det saknades oberoende kontrollaktiviteter. Den sammanfattande slutsatsen är att det inte fanns förutsättningar för effektiv kontrollbaserad granskning och att substansgranskning därför var den mest effektiva granskningsinsatsen.

Av revisionsdokumentationen kan utläsas att substansinriktad analytisk granskning genomfördes genom en analys av nettoomsättningen på kontonivå i förhållande till föregående år. Det finns kommentarer till förändringen av bruttovinst. En analys av omsättningen, fördelad per månad, utfördes utan iakttagelser.

I dokumentationen finns ett arbetspapper där detaljgranskningsåtgärder har dokumenterats. Det framgår att fullständigheten kontrollerades genom granskning av grand total<sup>1</sup> för räkenskapsåret, rimlighetsbedömning av antalet dagskassor och kontroll av obruten nummerserie i z-rapporten<sup>2</sup>, med slutsatsen att fullständighet bedömdes föreligga. Månaden maj hade valts ut slumpmässigt för avstämning av z-rapporter och Babs (kortterminal) mot huvudboken. För restaurangen granskades 20 dagar och för pizzerian 31 dagar, vilket motsvarade sju procent (442 tkr) av omsättningen. Granskningen av grand total och z-nummerserien visade inte på några brister eller avvikelser som tydde på väsentliga fel i redovisade intäkter och slutsatsen var att intäkterna bedömdes vara korrekt redovisade.

Av dokumentationen kan utläsas att A-son vid sin granskning av kassan uppmärksammade differenser mellan betalmedlen kort och kontant, både för restaurangen och för pizzerian. Enligt dokumentationen följdes större avvikelser mellan kassaregistret och Babs upp. Det finns en anteckning om att företagsledningen svarade att avvikelserna berodde på felslag mellan betalvägarna och att förklaringen, eftersom differenserna tog ut varandra, bedömdes som rimlig.

---

<sup>1</sup> Grand Total är det ackumulerade beloppet av alla försäljningar i ett kassaregister. Beloppet nollställs inte.

<sup>2</sup> Z-rapport är en dagsrapport som sätter punkt för en försäljningsdag i kassan. Den kan användas som bokföringsunderlag.

### 3.2 A-sons uppgifter

Det urval som gjordes för detaljgranskning ska ses mot bakgrund av dels den riskbedömning som gjordes, dels resultatet av de analytiska kontroller som gjordes inledningsvis i granskningen av nettoomsättningen och övriga granskningsåtgärder som inte indikerade några fel. Bolaget redovisade, jämfört med branschen, hög bruttovinst och andelen kort- och kontantförsäljning låg inom normala intervall. Den analytiska granskning som gjordes, nummerseriekontroll och avstämning mellan kassaregistret och huvudboken indikerade inte några avvikelser som fick honom att ändra uppfattning eller fatta misstanke om fel. Mot bakgrund av detta och att det granskade stickprovet inte resulterade i några oförklarade iakttagelser gjorde han bedömningen att 51 dagskassor var ett tillräckligt urval. Att granska genom stickprovskontroll är tidskrävande och hans uppfattning är att urvalet var relativt stort i förhållande till risken för fel.

De avvikelser som kom fram vid granskningen avvek inte från tidigare års mönster och inte heller från andra liknande uppdrag som han har kommit i kontakt med under åren. Avvikelserna tog ut varandra mellan betalmedlen och korrelerade även naturligt med avvikelsen i antalet kortköp/kontantköp mellan Babs-terminal och kassasystemet de aktuella dagarna. Eftersom beloppen inte heller var anmärkningsvärt höga (som mest 1 275 kr under den granskade perioden) bedömde han inte heller risken för väsentliga fel som hög. Urvalet var tillräckligt stort för att han skulle kunna se om det rörde sig om samma återkommande fel och för att han skulle kunna bedöma omfattningen av detta och dess potentiella påverkan på årsredovisningen. Eftersom den övriga granskningen inte heller visade på några brister, gjorde han bedömningen att någon utökad granskning inte var nödvändig.

## 4 Räkenskapsåret 2015-09-01-2016-08-31

### 4.1 Revisionsdokumentationen

Av planeringsdokumentationen framgår att A-son även för detta år gjorde bedömningen att substansgranskning var den mest effektiva granskningsmetoden.

Av revisionsdokumentationen kan utläsas att det gjordes en substansanalytisk granskning genom analys av nettoomsättning på kontonivå i förhållande till föregående år. Det finns kommentarer avseende ökningen av bruttovinsten i jämförelse med föregående år. En

analys av omsättning, fördelad per månad, utfördes utan iakttagelser. Det finns antecknat att fr.o.m. juli bokfördes dagskassorna från pizzerian dagligen i kassarapport tillsammans med restaurangen.

I dokumentationen finns ett arbetspapper där detaljgranskningsåtgärderna har dokumenterats. Det framgår att fullständigheten kontrollerades genom att granska grand total för räkenskapsåret, rimlighetsbedömning av antalet dagskassor och kontroll av obruten z-nummerserie, med slutsatsen att inga luckor i z-nummerserien hade identifierats vilket talade för att fullständighet och grand total i allt väsentligt stämde. Via slumpmässigt urval hade månaden juli valts ut för avstämning av z-rapport och Babs emot huvudboken. Totalt granskades 15 dagar. Detta motsvarar sex procent (436 tkr) av omsättningen. Den angivna slutsatsen var att bokföringen föreföll vara komplett utifrån registrerad försäljning i kassasystemet.

Av dokumentationen framgår att det vid granskningen av kassan hade uppmärksammats en differens mellan betalmedlen kort och kontant. Differenserna mellan kort och kassa tog ut varandra. Det finns en anteckning om att avvikelserna mellan z-rapporterna och Babs förklarades av att det inte var ovanligt att man valde fel betalningsmedel i kassan och att detta hade observerades även tidigare år.

Vidare finns antecknat att kassabehållningen enligt kassarapporten inte stämde överens med bokfört saldo enligt huvudbok. Vid bokslut gjordes, efter avstämning av kassarapport, en justering av kassasaldo i huvudboken med 25 tkr mot ägarens avräkningskonto.

## 4.2 A-sons uppgifter

På samma sätt som föregående år utförde han analytisk granskning, bruttovinstanalys, nummerseriekontroll och kontroll av grand total utan några indikatorer på fel eller oegentligheter. Bolaget visade ett ännu starkare rörelseresultat och en bruttovinst på samma höga nivå som tidigare. Det fanns därför inte skäl att utvidga granskningen.

Bolaget hade kvar samma kassasystem, med Babs-terminal som inte var integrerad i kassan. Detta möjliggjorde felslag på samma sätt som året innan. Avvikelser mellan betalmedel kunde konstateras, dock i något minskad omfattning. På samma sätt som föregående år tog differenserna ut varandra. Han följde upp dessa mot avvikelser i antal kortköp för att bekräfta rimligheten. Liksom föregående år gjorde han bedömningen att avvikelserna låg på en måttlig nivå och att företagsledarens förklaringar kunnat bekräftas.

Eftersom övrig granskning (analytisk granskning, avstämning grand total, nummerseriekontroll m.m.) inte indikerade några brister gjorde han bedömningen att någon utökad granskning inte heller detta år var nödvändig.

Jämfört med den granskade perioden maj föregående år var försäljningen i årets granskade period (juli) betydligt högre och arbetssituationen därmed mer hektisk. Juli är den månad på året när antalet besökare är i särklass störst och dessutom den tid när ordinarie personal i hög grad ersätts av mer orutinerad sommarpersonal. Mot bakgrund av detta bedömde han inte att antalet felslag var anmärkningsvärt.

Storleken på differensen mellan kassabehållningen och huvudboken låg långt under både arbetsväsentlighet och övergripande väsentlighet för räkenskapsåret. Skälet till att han ändå tog upp frågan i revisionspromemorian var att det indikerade en brist i företagets rutiner. Hans utredning visade inte att det var fråga om enstaka fel utan det var snarare ett antal avvikelser som var för sig var mindre och som tillsammans uppgick till ca 25 tkr. Det var alltså inte fråga om någon identifierad revisionsrisk som inte redan var hanterad.

## 5 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar anseende 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. Kontanthantering innebär typisk sett en ökad risk för fel och oegentligheter (p. 27 och A 30).

Av ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 framgår att en revisor vid utformningen och utförandet av substansinriktad analytisk granskning bl.a. ska avgöra hur passande en viss substansinriktad granskning är. Även om den analytiska granskningen utgör mindre övertygande bevis kan den ändå utgöra ett användbart underlag, om metoden används i kombination med andra granskningsåtgärder (A.8).

Av ISA 530 *Revisionsmässiga urval* kan utläsas vilket urval som behöver göras för att revisorn ska ha en rimlig grund för sina slutsatser. Enligt p. 7 ska urvalets storlek vara tillräckligt stort för att minska urvalsrisken<sup>3</sup> till en godtagbar nivå. Via granskning av kontroller eller substansinriktad analytisk granskning kan urvalsstorleken vara något mindre, men ju mer revisorn förlitar sig på detaljgranskning desto större behöver urvalsstorleken vara. Vid avvikelser ska revisorn undersöka och utvärdera dessas möjliga inverkan på granskningsåtgärdens syfte (p. 12). Om avvikelserna inte anses vara representativa för populationen ska revisorn utföra ytterligare granskningsåtgärden i syfte att inhämta revisionsbevis för att uppnå en hög grad av säkerhet om att så inte är fallet (p. 13).

A-son såg intäktsredovisningen som ett betydande riskområde. Den analytiska granskningen genomfördes inte på ett sådant sätt att den ensam gav rimlig säkerhet avseende intäktsredovisningens riktighet och fullständighet. Av utredningen framgår att viss detaljgranskning genomfördes för att verifiera riktigheten av intäktsredovisningen. Denna granskning hade emellertid mycket begränsad omfattning i förhållande till de totala intäkterna och täckte bara in en begränsad period av räkenskapsåret. De vidtagna substansgranskningsåtgärderna gav därför inte A-son tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma intäktsredovisningens riktighet och fullständighet.

Med hänsyn till risken för oegentligheter fanns det även anledning att utföra ytterligare granskningsåtgärder för att säkerställa att iakttaga avvikelser inte var avsiktliga. Det som A-son har uppgett om att han bedömde avvikelserna som rimliga utifrån liknande uppdrag som han kommit i kontakt med samt att företagsledningen bekräftade denna bild utgör inte tillräckliga åtgärder i detta avseende. Den otillräckliga granskningen av intäktsredovisningen medförde att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

---

<sup>3</sup> I ISA 530 p. 5 definieras urvalsrisk som risken för att de slutsatser revisorn drar grundat på ett urval kan skilja sig från de slutsatser som skulle dras om hela populationen blev föremål för samma granskningsåtgärd.

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 Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Outi Sjölund och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.