



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från FAR rörande auktoriserade revisorn A-son. Enligt underrättelsen har det vid den interna kvalitetskontrollen i det revisionsföretag där han är verksam kommit fram brister i hans revisionsarbete. Underrättelsen har föranlett inspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av två aktiebolag för räkenskapsåret 2021, nedan benämnda kosmetikbolaget och byggbolaget. Årsredovisningarna för båda bolagen upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

I ärendet behandlas A-sons genomgång av arbete som hade utförts av en revisionsmedarbetare samt hans granskning av efterföljande händelser (kosmetikbolaget). Vidare behandlas hans granskning av entreprenaduppdrag, varuinköp och personalkostnader (byggbolaget).

## 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. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

## 3 Kosmetikbolaget

Bolagets verksamhet bestod av handel med makeup, parfym, hudvård, hårvård och kroppsvård. Nettoomsättningen för det aktuella räkenskapsåret (2021) uppgick till 320 mnkr, resultatet före skatt till 115 mnkr och balansomslutningen till 264 mnkr. A-sons revisionsberättelse var utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar. Revisionsuppdraget utfördes tillsammans med en medarbetare från samma revisionsföretag.

### 3.1 Genomgång av arbete utfört av revisionsmedarbetare

Revisionen dokumenterades digitalt i det revisionsverktyg som användes i revisionsföretaget. I detta verktyg förväntas den uppdragsansvariga revisorn, i detta fall A-son, dokumentera sin genomgång av eventuella medarbetares arbete genom digitala signaturer. A-son har i det aktuella uppdraget signerat viss granskning som hans medarbetare hade utfört. Det saknas dock signaturer avseende granskningen av alla poster i resultaträkningen. Vad gäller granskningen av balansräkningen saknas signaturer för posterna Varulager, Eget kapital, Övriga kortfristiga skulder och Upplupna kostnader.

A-son har uppgett följande.

Hans minnesbild är att han signerade filen den 14 mars 2022. Han vet inte om det är den mänskliga eller den tekniska faktorn som är orsaken till att detta inte framgår men han vet att han fullgjorde sitt arbete även om det inte syns i revisionsverktyget. Han hade en tät dialog med sin medarbetare genom hela revisionsprocessen. Han har arbetat tillsammans med medarbetaren i många år och de har en väl inarbetad struktur för samarbetet. De lämnar inget ogjort utan stämmer löpande av med varandra tills de är klara med revisionen. Så var fallet även här. De var överens om att alla frågeställningar var utredda och godkända från deras sida innan han avgav sin revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 220 *Kvalitetsstyrning för revision av finansiella rapporter* p. 13 ska den ansvariga revisorn ta det övergripande ansvaret för att hantera och säkerställa kvaliteten i revisionsuppdraget. Av p. 29 framgår att den ansvariga revisorn ska ansvara för ledningen och övervakningen av medlemmarna i uppdragsteamet och för genomgång och granskning av deras arbete. Vidare framgår av p. 32 att den ansvariga revisorn, på eller före datumet för revisionsberättelsen, genom genomgång av dokumentationen av revisionen och diskussioner med uppdragsteamet ska fastställa om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har erhållits. Enligt p. A 81 är en utgångspunkt att ansvaret för genomgång av utfört arbete bygger på att mer erfarna teammedlemmar går igenom det arbete som mindre erfarna teammedlemmar utför.

Av revisionsdokumentationen framgår att A-son till viss del gick igenom medarbetarens granskning. I vissa delar går det dock inte att utläsa om han gick igenom dokumentationen av granskningen; det gäller alla poster i resultaträkningen och flera poster i balans-

räkningen. Han har heller inte i sitt yttrande lämnat annat än en generell beskrivning över sitt samarbete med medarbetaren. Han har därmed inte gjort det sannolikt att han gick igenom medarbetarens granskning av dessa poster. Revisorsinspektionen utgår därför från att en genomgång och granskning av medarbetarens arbete på det sätt som krävs enligt ISA 220 inte utfördes (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att inte gå igenom och granska det arbete som medarbetaren utfört har A-son åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

### 3.2 Efterföljande händelser

Årsredovisningen och revisionsberättelsen för kosmetikbolaget är daterade den 31 maj 2022. I granskningsprogrammet *Händelser efter balansdagen* finns en åtgärd att granska balans- och resultaträkning på nya året. I dokumentationen finns en anteckning om att granskning av sie-fil på nya året har gjorts u.a. (utan anmärkning). I revisionsdokumentationen finns en sie-fil som är daterad den 3 februari 2022. Dokumentationen innehåller vidare ett uttalande från företagsledningen, daterat den 30 maj 2022. Revisorsinspektionen har även tagit del av styrelseprotokoll, daterade den 22 februari och den 6 april 2022.

A-son har uppgett följande.

Granskningen av räkenskaperna för år 2021 genomfördes i revisionsföretagets analysprogram. Det förelåg dock en utmaning av teknisk karaktär, eftersom sie-filerna var mycket stora och innehöll många transaktioner. Filerna tog mycket lång tid att exportera från bolagets system och krävde även en viss handpåläggning i analysprogrammet. Han valde då att endast inhämta och spara den fil som var daterad den 3 februari 2022 och att därutöver ha muntliga genomgångar med bolagets ekonomiansvariga under våren för att följa upp balans- och resultaträkningarna. Dessutom gick han igenom styrelseprotokollen för våren 2022, i vilka bolagets VD och ekonomichef redogjorde för den finansiella situationen. Utifrån denna granskning fann han inte något väsentligt att notera som påverkade hans bedömningar.

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, exempelvis avklippskontroller.

Av revisionsdokumentationen kan utläsas att A-son granskade resultat- och balansräkningarna i den sic-fil som är daterad den 3 februari 2022. De styrelseprotokoll som han inhämtade under våren behandlade bolagets finansiella resultat och ställning för perioden fram till den 31 mars 2022. Hans revisionsberättelse undertecknades emellertid först i slutet av maj samma år, dvs. nästan fyra månader efter den tidpunkt som resultat- och balansrapporten avsåg och nästan två månader efter den period som behandlades i styrelseprotokollen. Han borde under dessa förhållanden ha utfört ytterligare granskningsåtgärder för tiden fram till tidpunkten för revisionsberättelsens datering. I dokumentationen finns inga anteckningar om de muntliga genomgångar som han har uppgett att han hade med bolagets ekonomiansvariga under våren 2022. Han har inte heller i sitt yttrande lämnat någon närmare redogörelse för genomgångarna eller vad dessa gav honom för revisionsbevis. Han har därmed inte gjort det sannolikt att han utförde en godtagbar granskning av efterföljande händelser. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans granskning i denna del var otillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Genom att inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 4 Byggbolaget

Byggbolaget bedrev verksamhet i byggnads- och anläggningsbranschen. Bolaget ingick i en koncern och hade ett systerbolag. Det var A-sons första år som huvudansvarig revisor för koncernen. Det registrerade revisionsbolaget som han arbetade i hade dock varit valt som revisor i byggbolaget under många år. Byggbolagets nettoomsättning för det aktuella räkenskapsåret uppgick till 301 mnkr, resultatet före skatt till minus 6 mnkr och balansomslutningen till 105 mnkr.

## 4.1 Redovisning av entreprenaduppdrag

Enligt byggbolagets årsredovisning redovisade bolaget intäkter från entreprenadavtal till fast pris utifrån färdigställandegraden på balansdagen (redovisning av intäkter över tid, tidigare benämnt successiv vinstavräkning). I årsredovisningen redovisade bolaget intäkter om 301 mnkr, fordringar på beställare om 34 mnkr och skulder till beställare om 16 mnkr. Enligt revisionsdokumentationen utförde bolaget större projekt till fast pris och mindre uppdrag och servicejobb på löpande räkning.

Av A-sons riskbedömning framgår att intäkter var en väsentlig post att granska och att han identifierade en betydande risk i intäkterna avseende räkenskapspåståendena existens, fullständighet och värdering. Bolagets redovisning av entreprenaduppdragen (pågående arbeten) bedömdes också vara ett väsentligt område att granska. I fråga om balansposterna Fordran på beställare och Skuld till beställare identifierade A-son en betydande risk avseende räkenskapspåståendena existens och värdering. Han bedömde även att det fanns risk för väsentliga felaktigheter som berodde på oegentligheter i intäktsredovisningen och i projektredovisningen.

Enligt revisionsdokumentationen skulle granskningen av bolagets pågående arbeten bland annat omfatta avstämning mot specifikation, rimlighetsbedömning mot föregående år, genomgång av avtal, avstämning av projektredovisning mot huvudboken samt resultatavräkning och reserv för förlustrisker. Endast den granskningsåtgärd som avser avstämning mot specifikation är markerad som utförd i den digitala revisionsakten. Av dokumentationen framgår att revisionsteamet inhämtade en specifikation av pågående projekt och stämde av den mot huvudboken och årsredovisningen. Övriga granskningsåtgärder är inte markerade som utförda och det saknas anteckningar, underlag och slutsatser i revisionsakten.

Revisorsinspektionen har utöver dokumentationen i revisionsakten tagit del av anteckningar från revisionsteamets möten med ansvariga i bolaget.

I granskningsprogrammet *Nettoomsättning* finns tre granskningsåtgärder; *att* jämföra intäkter och kostnader mot föregående år, *att* stickprovsgranska försäljningstransaktioner *och att* granska periodiseringen av försäljningsintäkter. I jämförelsen mot föregående år finns en anteckning om att omsättningen hade ökat med 13 procent och att det var rimligt med kända fakta. Stickprovsgranskningen av försäljningstransaktioner omfattade 20

poster som kontrollerades mot kundfaktura och betalningsunderlag. Totalt kontrollerades 80,7 mnkr eller 27 procent av de totala intäkterna. Vid granskningsåtgärden avseende periodiseringen av försäljningsintäkter finns en anteckning om att periodiseringen beaktas i granskningen av den successiva vinstavräkningen. Någon dokumentation eller slutsats från denna granskning finns emellertid inte i revisionsakten.

A-son har uppgett följande.

Att det i vissa fall saknas dokumentation och signering i akten beror inte på att planerade granskningsmoment inte har blivit utförda. Det har sin förklaring i att vissa signeringar och viss dokumentation av någon anledning inte sparades korrekt i revisionsfilen och i årsakten. Hans egen bild av revisionsprocessen var att allt både genomfördes och avslutades enligt regelverket. Han arbetade hemifrån under den del av processen som handlade om att slutföra och dokumentera revisionen. Både den mänskliga och tekniska faktorn verkar ha påverkat att det blivit som det blivit. Han hade problem med och bytte trådlöst nätverk hemma under den här perioden och i kombination med krånglande dataförbindelse verkar det vara orsaken till att filer inte sparades som han trodde.

Pågående arbeten var ett av de områden som det lades mest tid och fokus på i revisionen. Granskningen gjordes samtidigt och tillsammans med granskningen av intäkter och inköp eftersom dessa hänger ihop. Stort fokus lades vid att ha fysiska möten med de ansvariga hos bolaget, både i samband med den löpande revisionen på hösten och vid bokslutsrevisionen. Vid dessa tillfällen gjordes en grundlig genomgång av bolagets s.k. pågåendelistor. Vid mötena deltog ekonomichef och andra ledande personer hos bolaget. Uppföljning skedde och samtal fördes även med bolagets VD. Genomgångarna med bolagets företrädare protokollfördes men anteckningarna sparades i årsakten för moderbolaget. Inför mötena inhämtades listorna över pågående projekt och eftersom det var första året som han var huvudansvarig gick revisionsteamet översiktligt igenom alla projekt. Det gjordes sedan ett urval av de större projekten som gicks igenom mer i detalj och stämdes av med projektledarna för respektive projekt. Revisionsteamet hade även motsvarande listor från tidigare år och kunde jämföra med årets listor eftersom flera av projekten hade en löptid över flera år. Vid denna genomgång kunde revisionsteamet följa upp hur de projekt som avslutats under året såg ut och hade hanterats vid bokslutet året innan. De kunde även följa upp utvecklingen av de projekt som fortfarande inte var avslutade.

Hans fokus första året som huvudansvarig revisor var att skapa sig en övergripande förståelse för hur bolaget hanterade pågående arbeten, till exempel rutiner, ansvariga och avstämningstidpunkter. Han hade vid sin genomgång av dokumentationen från revisionen tidigare år kunnat se att revisionsteamet då hade inhämtat avtal avseende större projekt och granskat dessa mer i detalj. Han valde i revisionen av 2021 års räkenskaper att i stället fokusera på att skapa sig en mer övergripande förståelse av bolagets pågående arbeten. Många av de större pågående projekten som fanns med i revisionen för år 2021 hade funnits med även under 2020 års revision och hade då granskats mot avtal.

Utifrån ovan beskrivna granskningsåtgärder och de många samtal och resonemang som han hade med de ansvariga i bolaget kunde han dra slutsatsen att bolaget generellt hade acceptabla och inarbetade rutiner samt en godtagbar kontroll av redovisningen av bolagets pågående arbeten. Han ansåg sig därför kunna godkänna fullständighet, existens och riktighet samt värdering av dessa.

Hans bedömning av ökningen i omsättningen hade sin grund i hur den totala situationen såg ut i byggbolaget och systerbolaget. Omsättningen för systerbolaget hade minskat under året samtidigt som omsättningen i byggbolaget hade ökat något. Detta bedömde han som normalt, eftersom personal flyttades mellan bolagen om ett av bolagen fick ett stort projekt. Byggbolaget hade också haft några större projekt jämfört med året innan och det gjorde att han bedömde det som rimligt att omsättningen ökade.

Urvalet till stickprovsgranskningen av försäljningstransaktioner omfattade de 20 största externa intäktsposterna. I samband med revisionsteamets granskning av de pågående arbetena och genomgången med bolaget kontrollerades och granskades hanteringen av den successiva vinstavräkningen, både i bolagets system och i de filer som bolaget använde sig av för de pågående arbetena. Det gjordes även en total och samlad genomgång med bolaget vid flera möten.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Revisorsinspektionen noterar inledningsvis att intäktsredovisningen normalt är ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. I bolag som har entreprenaduppdrag är det normalt också väsentligt att granska projektredovisningen för uppdragen. Av A-sons dokumentation framgår att han ansåg att nettoomsättningen var en väsentlig post att granska och att det fanns en risk för



oegentligheter i intäktsredovisningen. Han identifierade även en betydande risk, som även inkluderade en risk för oegentligheter, i bolagets redovisning av entreprenaduppdrag.

Vad gäller A-sons granskning av bolagets projektredovisning vill Revisorsinspektionen inledningsvis erinra om ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 28. Enligt denna ska revisorn behandla bedömda risker för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter som betydande risker. Revisorn ska följaktligen identifiera bolagets kontroller för att hantera dessa risker, utvärdera deras utformning och kontrollera huruvida de har införts. Varken av A-sons dokumentation eller hans yttrande till Revisorsinspektionen framgår att han planerade eller utförde några sådana åtgärder. De åtgärder som framgår av hans dokumentation och yttrande har uteslutande karaktären av substansgranskning.

Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 21 ska revisorn, när han eller hon har fastställt att en bedömd risk för väsentliga felaktigheter på påståendenivån är en betydande risk, utföra substansgranskning med särskild inriktning på den risken. När revisorn hanterar en betydande risk enbart genom substansgranskning, ska granskningen – enligt samma punkt – innefatta detaljgranskning.

Av revisionsdokumentationen går det inte att utläsa om A-son utförde någon granskning av bolagets projektredovisning, utöver en avstämning av specifikationen av projekten mot huvudboken och årsredovisningen. Av anteckningarna från de möten som han har uppgett att han hade med de ansvariga på bolaget kan inte utläsas vilka slutsatser som drogs. Han har inte heller i sitt yttrande lämnat sådana uppgifter som visar att någon detaljgranskning av de pågående projekten utfördes. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans granskning av bolagets projektredovisning var otillräcklig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln).

Vad därefter gäller bedömningen av A-sons granskning av bolagets intäkter från entreprenaduppdrag vill Revisorsinspektionen erinra om ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5. Enligt den punkten ska en revisor, när han eller hon utformar och utför en substansinriktad analytisk granskning som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning, bland annat utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal för att kunna identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Revisorn ska även bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till innan en ytterligare utredning krävs.

När A-son jämförde försäljningen med föregående år konstaterade han att den hade ökat med 13 procent och bedömde att det var rimligt. Han har i yttrande till Revisorsinspektionen uppgett att ökningen förklarades av en minskning i omsättningen i systerbolaget och att ett antal större projekt hade tillkommit för byggbolaget. Det kan emellertid varken av revisionsdokumentationen eller av hans yttrande utläsas att han satte upp förväntade värden och bestämde vilken avvikelse från dessa som var godtagbar i enlighet med kraven i ISA 520.

ISA 500 *Revisionbevis* tar upp olika metoder som revisorn kan använda när han eller hon väljer poster att granska. En av metoderna som revisorn kan använda är att välja särskilda poster ur en population (A 53). Exempel på poster som väljs på detta sätt är beloppsmässigt stora poster eller viktiga poster, alla poster över ett visst belopp eller poster som revisorn väljer ut för att skaffa sig information (A 55). Resultaten av granskningsåtgärder på poster som väljs ut på detta sätt kan inte användas för skattning av hela populationen, och ger därför inte revisionsbevis för återstoden av populationen (A 56).

I ISA 530 *Revisionsmässiga urval* anges 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>1</sup> till en godtagbar nivå. Om revisorn utför granskning av företagets interna kontroller eller, utöver stickprovsgranskning, genomför annan substansgranskning, t.ex. analytisk granskning, kan urvalsstorleken vara något mindre (se ISA 530 Bilaga 3).

Den stickprovsgranskning av intäkter som A-son utförde omfattade 80,7 mnkr eller 27 procent av de totala intäkterna. Han utformade inte urvalet av poster på ett sätt som gjorde det möjligt för honom att dra några slutsatser om återstoden av populationen. Eftersom han inte utförde någon granskning av kontroller – och med beaktande av bristerna i den analytiska granskningen – var urvalet för begränsat för att ge honom tillräckliga revisionsbevis för en bedömning av intäkterna. Han har uppgett att periodiseringen granskades i samband med granskningen av bolagets entreprenaduppdrag. Det finns emellertid inte någon dokumentation som styrker en sådan granskning. Revisorsinspektionen gör sammantaget bedömningen att hans granskning av intäkter från entreprenaduppdrag var otillräcklig.

---

<sup>1</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.

Sammanfattningsvis gör Revisorsinspektionen bedömningen att A-sons granskning av bolagets entreprenaduppdrag inte var tillräcklig. Eftersom intäkterna från entreprenaduppdragen var väsentliga, kunde han inte godta bolagets intäktsredovisning för räkenskapsåret. Han hade heller inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna göra en bedömning av balansposterna Fordran på beställare och Skuld till beställare.

A-sons bristfälliga granskning i dessa avseenden innebar att han saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 4.2 Varuinköp

I byggbolagets årsredovisning uppgick posten Varuinköp till 216 mnkr. Enligt den övergripande revisionsstrategin bedömde A-son att varuinköp var en väsentlig post att granska. Av revisionsdokumentationen framgår att han granskade varuinköp genom att stickprovsgranska bokföringen av inköpstransaktioner och utföra en periodiseringskontroll. Stickprovsgranskningen omfattade 20 poster som kontrollerades mot leverantörsfaktura. Totalt kontrollerades 29,8 mnkr eller 14 procent av de totala varuinköpen. Vid granskningsåtgärden för periodiseringskontroll finns en anteckning om att denna kontroll skulle utföras vid projektgenomgångar. Någon dokumentation och slutsats från denna granskning finns dock inte i revisionsakten.

A-son har uppgett följande.

Urvalet till stickprovsgranskningen gjordes i samband med granskningen av de pågående arbetena och de 20 största externa inköpsposterna valdes ut. Periodiseringskontrollen genomfördes i samband med den projektgenomgång som gjordes vid granskningen av bolagets pågående arbeten.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Varuinköp var en väsentlig post och A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet. Enligt revisionsdokumentationen bestod granskningen av stickprovsgranskning av fakturor och kontroll av periodiseringen. Varken av hans dokumentation eller av hans yttrande till Revisorsinspektionen framgår att han planerade för eller utförde någon granskning av kontroller.

I avsnitt 4.1 har redogjorts för bestämmelser i ISA 500 och ISA 530 som får betydelse även i detta sammanhang.

Stickprovsgranskningen av fakturor omfattade 29,8 mnkr eller 14 procent av de totala varuinköpen. A-son utformade inte urvalet av poster på ett sätt som gjorde det möjligt för honom att dra några slutsatser om återstoden av populationen. Mot bakgrund av att han inte utförde någon granskning av kontroller var urvalet alltför begränsat för att ge honom tillräckliga revisionsbevis för en bedömning av kostnaderna för varuinköp. Han har uppgett att periodiseringen granskades i samband med granskningen av bolagets pågående arbeten. Men som framgått ovan i avsnitt 4.1 saknas det dokumentation av denna granskning.

Revisorsinspektionen gör mot denna bakgrund bedömningen att A-sons granskning inte gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för posten Varuinköp. Eftersom posten var väsentlig, hade han därmed inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

### 4.3 Personalkostnader

I byggbolagets årsredovisning uppgick personalkostnaderna till 79 mnkr. Av den övergripande revisionsstrategin framgår att A-son bedömde att personalkostnader var en väsentlig post att granska. I revisionsdokumentationen finns en beskrivning av bolagets lönerutin och det har antecknats att rutinen bedömdes som god. Det finns inga anteckningar om att det vare sig planerades för eller utfördes någon granskning av den interna kontrollen i lönerutinen. I granskningsprogrammet *Personalkostnader* finns två granskningsåtgärder; löner – samtliga lönekostnader och rimlighetsbedömning av lönekostnader. I revisionsdokumentationen finns en avstämning av redovisade löner mot uppgifter från Skatteverket. Det finns också en anteckning om att inga avvikelser hade noterats vid översiktlig granskning i revisionsverktyget. Vid granskningsåtgärden för rimlighetsbedömning av lönerna finns en beräkning av den genomsnittliga månadslönen per anställd och en anteckning om att denna bedömdes som rimlig.

A-son har uppgett följande.

Revisionsteamet hade möten med bolagets ekonomichef och administrativa chef där bland annat personalkostnaderna diskuterades. Utifrån resultatutvecklingen i byggbolaget

och systerbolaget och den nya företagsledningen var det naturligt att antalet kollektivanställda hade minskat jämfört med året innan. Lönerna för tjänstemännen hade ökat något i byggbolaget men minskat i systerbolaget, eftersom bolagen hade anställt personal som tidigare belastat resultaträkningen som konsultkostnader. Det gjordes även en genomgång av bolagets rutiner och hantering av arbetsgivaravgifter m.m. i den löpande granskningen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Personalkostnader var en väsentlig post och A-son hade därför anledning att ägna posten särskild uppmärksamhet. Hans granskning bestod av en avstämning av redovisade löner mot uppgifter från Skatteverket och en rimlighetsbedömning av lönekostnaderna utifrån en beräkning av den genomsnittliga lönen per månad. Det kan dock inte utläsas av vare sig revisionsdokumentationen eller av hans yttrande hur han kom fram till att den beräknade genomsnittliga lönen och lönekostnaderna var rimliga. Revisorsinspektionen gör bedömningen att de granskningsåtgärder som han utförde inte gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende bolagets personalkostnader.

Eftersom posten Personalkostnader var väsentlig, innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har brutit i sitt revisionsarbete i ett flertal avseenden. I ett av bolagen har han inte gått igenom och granskat det arbete som utförts av en revisionsmedarbetare. Han har i det bolaget inte heller utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. I det andra bolaget har han inte utfört tillräcklig granskning av bolagets redovisning av entreprenaduppdrag, varuinköp och personalkostnader. Bristerna har varit så allvarliga att han har saknat grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han för ett av bolagen har tillstyrkt fastställande av balans- och resultaträkningar utan att ha grund för det. 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 f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson och revisionsdirektören Louise Ronquist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Louise Ronquist

Hur man överklagar, se bilaga.