



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-sonen varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll. Inspektionen har därför öppnat detta ärende.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av två aktiebolag, nedan benämnda bilbolaget och metallbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av inspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Bilbolaget	2022	43	11
Metallbolaget (moderbolaget)	2021/2022	1 090	448
Metallbolaget (koncernen)	2021/2022	1 294	635

Bilbolaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Metallbolaget upprättade sin årsredovisning och koncernredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

Revisionsberättelserna för båda bolagen var utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

2 Intäktsredovisning

2.1 Bilbolaget

Intäkterna i bilbolaget uppgick för räkenskapsåret 2022 till 43 mnkr.

Granskningsprogrammet för rörelsens intäkter innehåller en granskningsåtgärd, benämnd *Övriga noteringar och iakttagelser på posten*. För granskningsåtgärden har antecknats:

- Fsg något högre jämfört med f å, rimligt.
- Periodisering: Verkstadsjobb blir fakturerat samma dag som jobbet utförs, u a.
- Bilförsäljning bokförs samtidigt som bilen blir uttagen från lagret, periodiseringen bör vara u a.
- Kto 3111 Fsg vm-bilar¹, de tio största beloppen granskade m.a.p. korrekt redovisning, allt u a.

Slutsatsen från granskningen av intäkterna var att posten bedömdes vara rimligt redovisad. Något underlag från granskningen finns inte i dokumentationen.

I revisionsakten finns även en utskriven transaktionsanalys, där det har antecknats att A-son hade kontrollerat att de tio största posterna på kontot för mervärdesskatt för begagnade bilar var rätt redovisade. Det kan inte av dokumentationen utläsas vad som menas med rätt redovisat eller hur kontrollen hade gått till. Den antecknade slutsatsen är u.a. (utan anmärkning).

A-son har uppgett följande.

Eftersom alla bilinköp bokförs som en ökning av varulagret och försäljningarna bokförs som lagerminskning samt det bokförda varulagret i bokslutet stämde överens med specifikationerna till lagret, gjorde han bedömningen att risken för oegentligheter i

¹ Reglerna i 20 kap. mervärdesskattelagen (2023:200) om vinstmarginalbeskattning (förkortat VMB) gäller för handel med begagnade motorfordon.

intäkterna inte var hög. Denna bedömning grundade sig också på hans tidigare granskning, där han inte hade upptäckt några oegentligheter i intäkterna.

Han har inga ytterligare underlag för granskningen.

Beträffande kontot för mervärdesskatt för begagnade bilar granskade han att rätt belopp hade redovisats som försäljning, vinstmarginalbeskattning och varukostnad. Han granskade därvid försäljningskontraktet och inköpet av den sålda bilen.

2.2 Metallbolaget

Intäkterna i metallbolaget uppgick för räkenskapsåret 2021/2022 till 1 090 mnkr. Det finns i den övergripande revisionsstrategin en anteckning om att det inte förelåg någon förhöjd risk för oegentligheter i intäkter.

Av huvudboken framgår att bolaget hade sålt olika metaller. Den granskning som kan utläsas av granskningsprogrammet bestod i analys av redovisad mervärdesskatt på helår, avklippskontroll vid bokslutet i form av tio fakturor (sju i slutet av året och tre på nya året) samt jämförande analys av totala intäkter och bruttovinst jämfört med föregående år. Som redovisningsprincip har antecknats att intäkterna enligt årsredovisningen redovisas när risken övergår till köparen. Vidare har det i transaktionsanalysen antecknats att stora poster på de största intäktskontona följts upp mot faktura med avseende på rätt bokfört och korrekta underlag. Totalt granskat belopp uppgick till 140 mnkr. Det finns inte något annat underlag i dokumentationen.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde med ledning av utfallet av sin granskning för tidigare år att risken för oegentligheter i redovisningen av intäkter inte var hög; han hade aldrig upptäckt några felaktigheter i detta avseende.

Hans bedömning var att några ytterligare granskningsåtgärder, utöver de som planerades och utfördes, inte var nödvändiga.

Beträffande företagets principer för redovisning av intäkter konstaterade han, i likhet med tidigare år, vid avklippskontroll att intäkterna var korrekt redovisade och i överensstämmelse med det som angavs i årsredovisningen.

Granskningen i transaktionsanalysen utfördes genom att stora poster på de största intäktskontona valdes ut och följdes upp mot fakturorna för att bedöma om redovisningen av de utvalda posterna var korrekt och att fakturorna var korrekt utformade. Granskningen av att prissättningen var korrekt skedde främst genom en analys av bruttovinst.

2.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Det har inte framkommit något som i de här aktuella revisionsuppdragen föranleder en annan bedömning. Intäkterna uppgick dessutom till väsentliga belopp. Intäktsredovisningen utgjorde därför i båda revisionsuppdragen väsentliga granskningsområden.

Granskningen av intäkterna synes i båda revisionsuppdragen främst ha skett genom substansgranskning i form av detaljgranskning. A-son valde i båda uppdragen ut de största posterna för att dra sina slutsatser. I båda uppdragen uppgick de granskade posterna till en mindre del av de totala intäkterna. Urvalet av poster för granskning skedde inte i enlighet med International Standard on Auditing (ISA) 530 *Revisionsmässiga urval*. A-son har inte motiverat hur en på detta sätt begränsad granskning gav honom grund för att uttala sig om populationen som helhet.

A-son utförde även analytisk granskning av intäkterna i båda bolagen. Granskningen skedde genom en jämförelse mot föregående år. Av ISA 520 *Analytisk granskning* p. 5 framgår att när en revisor utformar och utför substansinriktad analytisk granskning ska han eller hon avgöra hur passande en viss substansinriktad granskning är. Revisorn ska därvid beakta bl.a. de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Vidare ska revisorn utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal och bedöma om de förväntade värdena är tillräckligt exakta för att kunna identifiera en felaktighet. I detta fall dokumenterade A-son inte sin förväntan vad gäller intäkternas storlek jämfört med faktiskt utfall. I bilbolaget hade intäkterna ökat med 19 procent under räkenskapsåret och i metallbolaget med 35 procent. I dokumentationen framträder inga närmare överväganden om rimligheten i dessa ökningar. I fråga om bilbolaget antecknade A-son enbart, utan vidare förklaring, att ökningen var rimlig. För metallbolaget gjorde han enbart en allmänt hållen notering om att intäktsökningen berodde på prisökningar.

Enligt Revisorsinspektionens mening utförde A-son därför inte någon tillräcklig granskning av intäktsredovisningen i något av bolagen.

Med hänsyn till att intäkterna var en väsentlig post i båda bolagen hade A-son inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3 Varulager

3.1 Bilbolaget

Bilbolagets varulager bestod per balansdagen av bilar till ett redovisat värde om 8,6 mnkr samt reservdelar till ett värde om 0,7 mnkr. Den övergripande väsentligheten bestämdes till 0,4 mnkr och arbetsväsentligheten till 0,3 mnkr. I den övergripande revisionsstrategin har A-son inte tagit upp att det skulle finnas någon risk i varulagret. Enligt granskningsprogrammet granskades posten på grund av sin storlek.

A-son närvarade inte vid lagerinventering. Någon motivering till detta finns inte i revisionsakten. Priskontroll skedde genom att faktiska försäljningspriser jämfördes mot lagervärde.

A-son har uppgett följande.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* ska en revisor närvara vid inventeringen när lagret är väsentligt. Han har i sin fysiska årsakt en fil där han för ett antal poster har stämt av bilinnehavet enligt en upplysningstjänst mot bolagets lagerlistor. Han bedömde att fysisk närvaro vid inventeringen inte var nödvändig, eftersom varulagret med bilar kunde stämmas av mot upplysningstjänstens uppgifter.

Lagret av reservdelar utgjorde sju procent av det totala lagervärdet. Han bedömde att han i allt väsentligt hade säkerställt det totala lagrets värde vid sin granskning av bilarna och att han därför inte hade anledning att närvara vid inventeringen av reservdelarna. Beträffande skicket på reservdelarna ansåg han att han inte skulle kunna bedöma skicket i någon större utsträckning vid en inventeringsnärvaro.

3.2 Metallbolaget

Metallbolagets varulager uppgick per balansdagen till 28 mnkr. Den övergripande väsentligheten uppgick till 10 mnkr och arbetsväsentligheten till 7,5 mnkr. A-son bedömde i den övergripande revisionsstrategin att varulagret inte hade någon stor påverkan på revisionen. Enligt granskningsprogrammet valdes posten för granskning på grund av sin storlek.

A-son närvarade inte vid inventeringen av varulagret. Enligt anteckningar i dokumentationen hade han vid samtal med bolaget fått information om *att* inventering hade utförts på bolagets fyra lagerställen den 30 juni, *att* det hade varit samma personal som tidigare och *att* tillvägagångssättet hade varit detsamma. Det kan av dokumentationen också utläsas att han tog emot ett antal bilder från inventeringarna på två av lagerställena. Hans bedömning var att inventeringen sköttes tillfredsställande.

A-sons slutsats från granskningen av bolagets lager var att posten bedömdes vara rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att lagret inte uppgick till ett så högt belopp att han behövde närvara vid inventeringen. Lagret utgjorde sex procent av balansomslutningen, vilket var ovanligt högt för bolaget. Under hans tid som revisor i bolaget hade lagret tidigare år varierat mellan en och två procent av balansomslutningen. Anledningen till ökningen för det granskade året var, som framgår av hans dokumentation, främst att bolaget hade haft stora prisökningar och ökade volymer som en följd av svårigheter att avyttra i slutet av året. De granskningsåtgärder som han utförde för att försäkra sig om lagrets fysiska existens är de som framgår av hans dokumentation.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande

varulagrets existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin rapport enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen*.

A-son fastställde, för såväl bilbolaget som metallbolaget, väsentlighetstal som var betydligt lägre än värdet på respektive lager på balansdagen.

Varulagret var en väsentlig balanspost i båda bolagen. A-son skulle därför ha närvarat vid lagerinventeringarna i enlighet med ISA 501. Av utredningen framgår inte att sådan närvaro var praktiskt ogenomförbar. Genom att underlåta att närvara har A-son åsidosatt god revisionssed. Vad han har uppgett om att han stämde av bilbolagets lagerredovisning med hjälp av uppgifter från en upplysningstjänst och att värdet på lagret i metallbolaget normalt var avsevärt lägre ändrar inte den bedömningen.

Den nu konstaterade bristen vid granskningen var sådan att han – med hänsyn till varulagrets betydelse i båda bolagen – saknade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Koncernrevision (metallbolaget)

Nettoomsättningen i den koncern där metallbolaget utgjorde moderbolag uppgick till 1 294 mnkr och balansomslutningen till 635 mnkr. Enligt årsredovisningen hade metallbolaget 13 dotterföretag och två intresseföretag. Två av dotterföretagen var anskaffade under det reviderade räkenskapsåret. A-son var vald revisor i nio av de 13 dotterföretagen. Intresseföretagen hade en annan revisor.

I den övergripande revisionsstrategin finns ingen information om att det även skulle genomföras revision av en koncernredovisning. Det finns inte heller någon riskanalys med bedömningar av vilka risker som kunde finnas i de olika koncernföretagen. Det saknas också granskningsprogram för de skilda moment som en koncernrevision normalt omfattar.

I revisionsdokumentationen finns prickexemplar av en koncerntabla och prickexemplar för noter avseende koncernen. I dessa har gjorts anteckningar och bockar. A-son har därutöver under ärendets handläggning gett in kopior av två mejlkonversationer med frågeställningar kopplade till koncernredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Det finns ingen ytterligare dokumentation avseende övergripande strategi och revisionsplan för koncernrevisionen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar* (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen) p. 22² ska koncernrevisorn upprätta en övergripande strategi för koncernrevisionen och utarbeta en koncernrevisionsplan enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter*. Vidare ska revisorn fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som ska utföras. Av betydelse blir då bl.a. om koncernens olika enheter utgör s.k. betydande enheter (jfr p. 26 och 27).

Av utredningen framgår att A-sons varken upprättade någon övergripande strategi för koncernrevisionen eller utarbetade någon koncernrevisionsplan.

Genom att underlåta att planera koncernrevisionen på det sätt som ISA 600 kräver har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I båda uppdragen har hans granskning av såväl intäktsredovisningen som varulagren varit bristfälliga. I ett av uppdragen har han även brustit i sin granskning av koncernredovisningen. Bristerna i granskningen har varit sådana att han saknat grund att tillstyrka ett 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 läggs honom till last är allvarligt, särskilt med hänsyn till att han har tillstyrkt fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar 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

² Vid tidpunkten för revisionen fanns motsvarande krav i p. 15.

Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören 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 revisionsdirektören Patrik Israelsson och avdelningsdirektören Jessica Otterstål, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Jessica Otterstål

Hur man överklagar, se bilaga.