



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har underkänts i en kvalitetskontroll vid det revisionsföretag vid vilket han är verksam.

Revisorsinspektionen har utrett A-sons revision av två aktiebolag, här benämnda entreprenadbolaget och belyningsbolaget. Utredningen har för båda bolagen avsett räkenskapsåret 2022-05-01–2023-04-30. Revisionsberättelserna för båda bolagen var utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Redovisning av entreprenaduppdrag (entreprenadbolaget)

2.1 Årsredovisningen

Entreprenadbolagets verksamhet bestod av entreprenadverksamhet inom byggsektorn. Av en upplysning i årsredovisningen framgår att bolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen. Vidare kan utläsas att bolagets intäkter från entreprenaduppdrag till fast pris redovisades enligt huvudregeln i K2. Av A-sons revisionsdokumentation framgår att bolaget även hade uppdrag på löpande räkning. Bolaget redovisade för räkenskapsåret en

nettoomsättning om 114,5 mnkr, kostnader för råvaror och förnödenheter med 69,0 mnkr, övriga externa kostnader med 15,4 mnkr och personalkostnader med 31,8 mnkr. I balansräkningen redovisades varulager med 1,1 mnkr, en tillgång i form av upp- arbetad men inte fakturerad intäkt med 5,2 mnkr, kundfordringar med 21,6 mnkr och en skuld i form av fakturerad men inte upparbetad intäkt med 1,8 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 32,9 mnkr.

2.2 Revisionsdokumentationen

Det övergripande väsentlighetstalet för årsredovisningen som helhet var bestämt till 1,2 mnkr och arbetsväsentligheten till 979 tkr. Gränsen för en väsentlig post var också satt till 979 tkr. A-son motiverade det övergripande väsentlighetstalet, som han ansåg var lågt satt, med förekomsten av ett uppdrag i bolaget där de ekonomiska förutsättningarna tidigare år inte hade varit stabila och att den bransch som bolaget var verksamt inom normalt sett hade en låg vinstmarginal.

I A-sons dokumentation av planeringen och riskbedömningen kan utläsas att en bokföringsmässig problemställning var beräkningen av färdigställandegraden i entreprenaduppdrag till fast pris. Han antecknade att han bedömde att bolaget hade ”god kontroll på jobben”. I ett dokument som består av en checklista för bedömning av den interna kontrollen på företagsnivå har han fyllt i ett antal påståenden om den interna kontrollen. Det finns dock inga anteckningar på checklistan, eller hänvisningar till annan plats i

dokumentationen, av vilka det framgår vilka åtgärder som han vidtog för att kunna dra de slutsatser som angavs i checklistan.

Det finns också ett dokument avsett för beskrivningar av rutiner. Där har A-son antecknat att han bedömde att inköpsrutinen fungerade och att detta skulle testas i samband med bokslutsgranskningen. Han har också antecknat att försäljningsrutinen enligt hans bedömning fungerade, efter det att han tidigare år hade kontrollerat projektredovisningen med uppföljning av pågående entreprenaduppdrag, men att en uppföljning skulle ske även detta räkenskapsår. Vissa andra anteckningar om försäljningsrutinen finns, bl.a. att en av företagsledarna räknade fram fast pris per timme, att den person som var ansvarig för redovisningen fick uppgifter från projektledarna så att hon kunde fakturera, att material och timmar gick ”direkt in” i projektredovisningen och att projektledarna kunde få fram uppgifter om projekten i det system som bolaget använde för projektredovisning.

A-son gjorde enligt dokumentationen en genomgång av bolagets rutin och kontroller för lönehantering. Efter stickprov av kontrollerna bedömde han rutinen för lönehantering som fungerande. I dokumentationen finns en beskrivning av hur anställda bl.a. rapporterade tid på projekt.

När det gäller A-sons bedömning av risken för oegentligheter har han antecknat att företagsledarna ville visa ett så bra resultat som möjligt och att det fanns en risk att ”sämre” projekt övervärderades. Han angav att han skulle granska de större pågående projekten noga och att han skulle följa upp att alla utgifter fanns med i uppdragen genom uppföljning av leverantörsfakturer minst en månad efter balansdagen. Den risk för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som kunde bero på oegentligheter skulle hanteras genom granskning mot pågående uppdrag och underlag i form av fakturer m.m.

Av dokumentationen framgår vidare *att* granskningen skulle inriktas mot intäktsredovisningen, *att* nedskrivningsbehov skulle kontrolleras *och att* det även skulle kontrolleras att alla kostnader var redovisade. A-son skulle också granska bolagets hantering av garantier, inklusive riskerna i dessa. Enligt sammanfattningen av väsentlighet och risk per post i årsredovisningen bedömdes intäkterna vara väsentliga men den inneboende risken vara låg. A-son noterade också att den kombinerade risken efter hänsyn tagen till bolagets kontrollmiljö var på medelnivå. På den plats i sammanfattningen där han skulle ange om en post var förknippad med en betydande risk finns inget antecknat, trots den bedömning av risken för oegentligheter i intäktsredovisningen som fanns på annan plats i dokumentationen, se ovan. I arbetsprogrammet för posten Kundfordringar har han antecknat, vid en åtgärd som innebar att han genom rimlighetsbedömning skulle bedöma fullständigheten i intäktsredovisningen, att det inte fanns några skäl för bolaget att undanhålla några intäkter med tanke på dess ekonomiska ställning. Han har också antecknat *att* inget konstigt hade kommit fram vid analytisk granskning, *att* successiv vinstavräkning tillämpades *och att* alla projekt var medtagna. Vilka åtgärder som han hade vidtagit för att kunna dra dessa slutsatser går inte att utläsa av dokumentationen.

Av dokumentationen framgår även att A-son stämde av pågående projekt per balansdagen i huvudboken mot bolagets projektredovisningssystem, både uppdrag till fast pris och uppdrag på löpande räkning. Han stämde också av posten Fakturerad men inte upparbetad intäkt mot i projektredovisningen angivna uppgifter om prognos och färdigställandegrad. Per balansdagen fanns fyra större uppdrag till fast pris, varav två var i stort

sett färdigställda och ett var precis påbörjat. Han antecknade *att* inga brister hade identifierats vid mätning av projekten, *att* projektredovisningen fungerade *och att* han vid granskningen av leverantörsfakturorna kunde konstatera att samtliga entreprenadkostnader hade förts till projekt. Det framgår dock inte vilken inriktning och omfattning som granskningen som avsåg mätningen av projekt, funktionen av projektredovisningen och fullständigheten i kostnadsredovisningen hade haft.

Av dokumentationen kan vidare utläsas att A-son granskade periodiseringen av intäkter och kostnader i anslutning till balansdagen.

I dokumentationen finns ett arbetsprogram för posten Nettoomsättning. Av detta framgår att A-son, i syfte att granska fullständigheten i intäktsredovisningen, rimlighetsbedömde posten genom en jämförelse med föregående år. Han har därvid antecknat att omsättningen redovisades enligt plan och att det föregående år fanns ett uppdrag som i stort sett enbart utgjorde vidarefakturerings av kostnader. En annan i programmet angiven åtgärd var att han skulle analysera bruttovinsten/täckningsbidraget genom jämförelse med föregående år, budget eller prognos. Här har han antecknat att uppföljning av prognoser för de fasta projekten visade på en marginal mellan 15–22 procent och att han bedömde detta som normalt för branschen. Han har också antecknat att större delen av omsättningen detta räkenskapsår avsåg uppdrag på löpande räkning och att bruttovinstmarginalen var förbättrad.

Av dokumentationen framgår vidare att A-son granskade periodiseringen av intäkter i anslutning till balansdagen och kontrollerade att det inte fanns något glapp i nummerserien för fakturor, kreditfakturor och följesedlar. Det går inte att utläsa om han utförde några andra granskningsåtgärder för att kunna dra slutsatsen att den samlade intäktsredovisningen för räkenskapsåret var fullständig. Det framgår inte heller om han utförde några åtgärder som syftade till att kontrollera att bolagets system för projektredovisning och rutiner kring detta var utformade på ett sådant sätt att intäktsredovisningen för räkenskapsåret var fullständig och riktig med avseende på en korrekt beräkning av färdigställandegrad för uppdrag till fast pris eller vinstpåslag för uppdrag på löpande räkning.

När det gäller kostnaden för råvaror och förnödenheter framgår det av dokumentationen *att* A-son kontrollerade periodisering av kostnader kring årsskiftet, *att* han bedömde

rimligheten i posten *och att* han vid granskningen av leverantörsfakturor hade kontrollerat kontering, attestering och fördelning av kostnader på projekt.

Det finns också ett arbetsprogram för posten Övriga externa kostnader. I denna post ingick bl.a. kostnaden för hyra av arbetsmaskiner och ställningar. Det framgår inte av A-sons anteckningar i programmet om han kontrollerade att dessa kostnader hanterades korrekt i projektredovisningen.

Dokumentationen ger inte något besked om huruvida A-son tog del av några uppdragsavtal för att kontrollera villkor, om han beräknade vinstmarginaler mot projektredovisningen, om han undersökte förekomsten av eventuella förlustkontrakt som krävde reservering i bokslutet eller om han granskade om bolagets rutiner för beräkning av färdigställandegrad möjliggjorde en korrekt redovisning av entreprenaduppdragen.

2.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

När det gäller risken för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som beror på oegentligheter byggde hans bedömning på den erfarenhet som han hade fått från tidigare års granskningar. Det hade tidigare funnits tendenser att vilja redovisa intäkter för tidigt. Även om detta hade avtagit med åren fanns det alltid en risk till försköning av resultatet när det gällde intäkterna. Detta gjorde att han granskade kundfakturor i relativt stor omfattning före och efter bokslutsdagen för att säkerställa att intäkterna redovisades i rätt period. Han granskade även leverantörsfakturor för maj månad efter bokslutsdagen för att fånga upp om någon faktura avsåg ett redan före bokslutsdagen slutfakturerat uppdrag.

För att kontrollera att samtliga underentreprenadfakturor hade projektförts på rätt projekt och att dessa fakturor var attesterade och korrekt periodiserade granskade han leverantörsfakturor för hela april och maj. Arbetstimmar fördelades på projekten utifrån tidrapporter.

Vid bokslutstidpunkten fanns endast ett fåtal pågående projekt till fast pris. Enbart ett av dessa kunde sägas vara lite större. Det påbörjades år 2020 och slutfördes hösten 2023 och avsåg en bostadsrättsförening. Detta projekt hade funnits över tid och avtal med beställaren fanns, tillsammans med kalkyl, i en tidigare årsakt. Färdigställandegraden var beräknad utifrån nedlagda kostnader i förhållande till beräknade totala kostnader för pro-

jektet. Färdigställandegraden var 91,3 procent vid bokslutet, vilket gjorde att prognosen för kvarvarande utgifter hade kunnat beräknas med större säkerhet än tidigare år. Utöver det som framgår av dokumentationen gjorde han en rimlighetsbedömning av årets beräkning av färdigställandegrad genom en jämförelse mot föregående år. Projektet hade förfakturerats med 1,5 mnkr, vilket redovisades som skuld. Han kontrollerade att det inte hade förekommit någon förskotts fakturering förutom de projekt som var till fast pris.

Han granskade samtliga kundfakturer som hade ställts ut från den 20 mars till och med den 30 april 2023. Vid granskningen kontrollerade han bl.a. vilka projekt som hade slutfakturerats och vilka projekt som löpte över bokslutstidpunkten och att de projekt som hade slutfakturerats inte fanns med som pågående projekt i bokslutet. Han granskade också samtliga kundfakturer som hade ställts ut under perioden den 1 maj till och med 30 juni 2023. Han följde bland annat upp fakturering av pågående arbeten på löpande räkning och utförde kontroll av vad som tidigare varit fakturerat avseende entreprenader till fast pris. Han kontrollerade att inga kreditfakturer hade ställts ut.

Han kontrollerade även listor från projektredovisningen avseende pågående entreprenader för både löpande arbeten och arbeten till fast pris och kontrollerade därvid att samtliga projekt som inte var avslutade den 30 april var hanterade i bokslutet.

Samtliga order fick ett projektnummer i systemet för projektredovisningen dit alla inköp och arbetstimmar som hör till de olika projekten styrdes. Systemet var fullt integrerat med bolagets ekonomisystem där kundfakturer skapades.

Han gjorde betalningsuppföljning av kundfordringar och såg då att samtliga fordringar hade betalats, förutom de som var tvistiga och där kvittningsbara motfordringar fanns. De tvistiga fordringarna hade det gjorts reserveringar för i enlighet med ett advokatbrev som han hade erhållit.

2.4 Revisorsinspektionens bedömning

Bolagets nettoomsättning liksom de kostnader som var förknippade med bolagets entreprenaduppdrag var väsentliga poster i årsredovisningen. I bolag som har entreprenaduppdrag är det normalt viktigt att granska projektredovisningen för uppdragen, oavsett om uppdragen är på löpande räkning eller till fast pris och oavsett vilka principer för resultatavräkningen som tillämpas. Det var därför viktigt att A-son skapade sig en förståelse för bolagets rutiner och kontroller för projektredovisningen. En sådan

förståelse utgjorde en förutsättning för att han skulle kunna bedöma om rutinerna och kontrollerna ledde till en riktig redovisning av bolagets intäkter och kostnader men också en förutsättning för att han skulle kunna ge granskningen en ändamålsenlig inriktning.¹

Frånsett vissa handlingar rörande bolagets lönerutiner och några korta anteckningar som rör intäktsredovisningen saknas det i dokumentationen handlingar som ger vid handen att A-son försökte skaffa sig den nödvändiga förståelsen av bolagets rutiner och kontroller rörande projektredovisningen. I hans yttranden till Revisorsinspektionen lämnas inga uppgifter om några ytterligare åtgärder. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder för att skapa sig en förståelse för bolagets rutiner och kontroller som var förknippade med bolagets projektredovisning.

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 ska en revisor, när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, på grundval av ett grundantagande om att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka intäkter, intäktstransaktioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. Om grundantagandet inte avfärdas, ska risken behandlas som en betydande risk i enlighet med ISA 315 p. 12 l. ii. Detta innebär enligt ISA 315 p. A 218 bl.a. att revisorn måste identifiera sådana kontroller i bolaget som hanterar risken. Revisorn måste då också utvärdera bl.a. om kontrollerna har utformats på ett ändamålsenligt sätt enligt p. 26 a i samma ISA och att de har införts i enlighet med p. 26 d.

Som framgår av utredningen avfärdade A-son inte grundantagandet om risken för väsentliga felaktigheter i intäktsredovisningen som beror på oegentligheter. Han skulle därför i enlighet med kraven i ISA 315 ha behandlat detta som en betydande risk och vidtagit de åtgärder när det gäller bolagets kontroller som följer av standarden. Som framgått ovan bedömer Revisorsinspektionen att han inte vidtog tillräckliga åtgärder i detta avseende.

När det gäller A-sons substansgranskning utförde han en periodiseringskontroll av både intäkter och kostnader under en period både före och efter balansdagen. Detta gjordes i syfte att kontrollera att intäkterna och kostnaderna var bokförda på rätt räkenskapsår. Denna åtgärd gav dock ensam inte någon grund att godta den samlade intäkts- och

¹ Krav på åtgärder för att skaffa sig en förståelse för komponenterna i företagets system för intern kontroll finns i ISA 315 (omarbetad 2019) *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* p. 21 – 26.

kostnadsredovisningen för bolagets entreprenaduppdrag. Detsamma gäller den betalningsuppföljning som han gjorde av de redovisade kundfordringarna. I övrigt tog de flesta av hans åtgärder vad gäller projektredovisningen sikte på balansräkningen och inte på resultaträkningen, med undantag för några korta anteckningar om en rimlighetsbedömning av omsättningsutveckling och bruttovinst. Han har i och för sig uppgett att han kontrollerade det största entreprenaduppdraget till fast pris mot avtal och kalkyl tidigare år. Det finns emellertid inga uppgifter om att han kontrollerade andra uppdrag i bolagets verksamhet mot avtalsvillkor, exempelvis vilka vinstpåslag som hade gjorts vid uppdrag på löpande räkning eller om bolaget hade tillämpat principen om successiv vinstavräkning på ett riktigt sätt. Det går inte heller att på grundval av dokumentationen och hans uppgifter till Revisorsinspektionen bedöma vilka åtgärder som han vidtog för att kunna dra slutsatsen att kostnadsredovisningen var fullständig.

Sammanfattningsvis bedömer Revisorsinspektionen att A-sons granskning inte gav honom grund för att godta fullständigheten och riktigheten i den samlade intäkt- och kostnadsredovisningen som hänförde sig till bolagets entreprenadverksamhet. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till resultatposternas betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisionssed.

3 Varulager (belysningsbolaget)

3.1 Årsredovisningen

Belysningsbolaget bedrev handel med belysningsartiklar. Försäljningen skedde till detaljister genom egenanställd personal och genom återförsäljare. Nettoomsättningen uppgick för det aktuella räkenskapsåret till 17,6 mnkr. Av upplysningarna i årsredovisningen framgår att bolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagets varulager redovisades med 10,6 mnkr, vilket motsvarade 50 procent av balansomslutningen.

3.2 Revisionsdokumentationen

Av A-sons dokumentation av planering och riskbedömning framgår att han bedömde att varulagret var en väsentlig post att granska. En ”bokföringsmässig problemställning” var

värderingen av varulagret medan en ”revisionsmässig problemställning” var att kunna fastställa lagervärdet.

I sin dokumentation av bolagets IT-system angav han bl.a. när det gällde bolagets allmänna IT-kontroller att han inte skulle testa ändringshantering i systemen och att dokumentation och test av kontroller när det gällde åtkomst till och drift av system skulle göras vid behov.

I dokumentationen av planeringen finns även en kort rutinbeskrivning för varulagret. Där är antecknat att leveranser bokfördes in i lagerredovisningssystemet utifrån följesedlar av en person. Samma person plockade också ordrar som registrerades som uttag från lagret. Fysisk lagerinventering skedde en gång per år. Lagerlistor skrevs ut, på dessa antecknades antalet artiklar och resultatet registrerades. Större avvikelser kontrollerades i efterhand. Priser utifrån fakturor hanterades vid registrering av leverantörsfakturor. Det finns också anteckningar om att avvikelsen vid den fysiska inventeringen var mycket liten. Detta tydde enligt A-son på att lagerredovisningen fungerade alldeles utmärkt. Han antecknade också att rullande inventering under året hade varit en möjlighet för bolaget men att de som var verksamma i bolaget tyckte att det sätt som bolaget gjorde fungerade bättre.

Av arbetsprogrammet för posten Varulager framgår att de räkenskapspåståenden som A-son skulle inrikta sin granskning mot var bl.a. existens och värdering.

Varulagerinventering

Av dokumentationen framgår att A-son hade planerat att närvara vid bolagets inventering av varulagret men att han, eftersom företagsledaren inte var återställd efter en operation, valde att vänta tills denne var återställd och att han då gjorde en kontrollinventering. Han har antecknat att han hade varit med vid inventeringen föregående räkenskapsår och att han försäkrade sig om att rutinerna var oförändrade. Samma personal hade då haft huvudansvaret för inventeringen.

Den kontrollinventering som A-son gjorde utfördes den 11 maj, dvs. efter balansdagen. Han tog ett stickprov om fyra artiklar i lagret och jämförde det med lagerlistan. I dokumentationen av kontrollinventeringen finns också några korta anteckningar som beskriver hur bolagets egen inventering, som hade ägt rum den 24–25 april, hade gått till.

Övriga åtgärder som tog sikte på varulagrets existens var enligt arbetsprogrammet för posten avstämning av lagerlista mot huvudboken, rimlighetsbedömning av posten, beräkning av bruttovinst, översiktlig granskning av lagerlista, kontroll av justering av lagret efter inventering och kontroll av att inventeringsintyg hade undertecknats.

Värdering av varulagret

När det gäller värderingen av varulagret tog A-son stickprov på fyra artiklar, som hade köpts in före balansdagen och hade ett sammanlagt lagervärde om 409 tkr, och kontrollerade inköpspris enligt faktura och jämförde med upptaget värde i lagerlistan. Han uppmärksammade inga väsentliga differenser vid denna priskontroll. Han drog slutsatsen att varulagret i lagervärdelistan var upptaget till anskaffningsvärde.

Bolagets varulager bestod av ett relativt stort antal artiklar. Bolaget hade gjort en schablonmässig reservering för inkurans i varulagret med 328 tkr. A-son observerade att en del artiklar i lagerlistan hade noll kr som värde och fick besked om att det var fråga om utgående artiklar som var svårsålda och därför värderade till noll kr. Han har i dokumentationen också antecknat att huvuddelen av produkterna i lager hade köpts in under året och fortfarande var kuranta och att han bedömde att den bokförda schabloninkuransen gav en försiktigare värdering av lagret än verklig inkurans. Det går dock inte av dokumentationen att utläsa vilka granskningsåtgärder som han hade vidtagit för att kunna dra dessa slutsatser. Det går inte heller att utläsa om han utförde några granskningsåtgärder för att bedöma om den bokförda inkuransen var tillräcklig och om värderingen av varulagret därmed var förenlig med lägsta värdets princip.

3.3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Varulagerinventering

Han hade närvarat vid bolagets inventering föregående räkenskapsår, i april 2022. Han hade då gjort bedömningen att inventeringsrutinen var mycket god.

Han hade bokat tid för att närvara vid inventeringen i april 2023 men det fanns önskemål från bolaget om att skjuta upp hans besök, eftersom ägaren, tillika företagsledaren, precis hade genomgått en operation och inte kunde närvara. Varulagret låg cirka två timmars

bilkörning bort för honom. I samband med tidigare inventeringar hade han och bolaget haft som rutin att även diskutera andra saker som var viktiga för företagsledningen och ha ett planeringsmöte inför revisionen.

Innan han accepterade att skjuta på sitt besök hos bolaget, försäkrade han sig om att inventeringsrutinen var oförändrad jämfört med föregående år.

Lagerredovisningen fungerade mycket väl. Inventering av hela varulagret gjordes en gång per år i anslutning till bokslutsdagen. Under inventeringsdagen sker inga in- eller utleveranser i lagersystemet. Avvikelse mellan inventerat antal mot antal enligt lagersystemet var mycket små och så hade det varit så länge som han varit revisor i bolaget. Detta räkenskapsår utgjordes avvikelse av en justeringspost om 8 tkr för hela lagret. Vid kontrollinventeringen togs fyra artiklar som stickprov som kontrollerades mot lagersystemet. Eftersom samma artikel fanns på olika lagerplatser, tog det tid att genomföra en kontrollinventering. Vid tillfället kändes det tillräckligt att granska fyra artiklar med tanke på de goda rutinerna och de små årsavvikelse. Tillsammans med övriga granskningsåtgärder godtog han varulagrets existens per balansdagen.

Värdering av varulager

Priskontroll gjordes av fyra inköp från olika leverantörer. Kontrollen omfattade 19 olika artiklar. Lagerrutinen bedömdes som god och hade inte förändrats under året. Inleverans skedde löpande vid godsmottagningen och stämde av mot följesedel, varvid uppgifter om inleveransen registrerades i lagersystemet. Priser registrerades utifrån uppgifter på faktura. Han bedömde risken för fel som liten eftersom rutinen var oförändrad mot föregående år.

Bedömningen att huvuddelen av produkterna i lager hade köpts in under året och fortfarande var kuranta hade gjorts av en medarbetare till honom som hjälpte till med granskningen. Inleveranser av varor för cirka 4 mnkr gjordes under sista veckan av det föregående räkenskapsåret. Under aktuellt räkenskapsår hade inleveranser gjorts med 8,4 mnkr, varav 3,5 mnkr hade granskats mot fakturor. Någon ytterligare analys gjordes inte.

Fram till och med det bokslut som upprättades under år 2021 beräknades faktisk inkurans, eftersom det då fanns en del artiklar som var trögrörliga. Den faktiska inkuransen var cirka 8–9 procent av det totala anskaffningsvärdet. I efterdyningarna av covid-19-pandemin uppkom det leveransproblem, eftersom varorna huvudsakligen importerades

från Kina. Eftersom bolaget hade begränsat med varor på lager, såldes stora delar av det trögrörliga partiet ut. Därefter var bolaget mer aktivt med att sälja ut restpartier. Han diskuterade frågan med företagsledaren som även hon bedömde att den bokförda inkuransen var tillräcklig.

3.4 Revisorsinspektionens bedömning

Varulagerinventering

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn enligt p. 7 utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagret existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisorns rapport enligt ISA 705 (omarbetad) *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 6 b) och FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 705 *Modifierade uttalanden, upplysningar och anmärkningar i revisionsberättelsen* p. 32 ff.

Varulagret var en väsentlig post och utgjorde hälften av bolagets totala tillgångar. A-son skulle därför ha närvarat vid lagerinventeringen, såvida det inte var praktiskt ogenomförbart. För räkenskapsåret 2022/23 ägde inventeringen rum den 24 och 25 april, dvs. några dagar före balansdagen. A-son närvarade inte vid inventeringen. Skälet var att man från bolagets sida ville att han skulle senarelägga sitt besök till en tidpunkt då också företagsledaren kunde vara närvarande. Detta innebar enligt Revisorsinspektionens bedömning inte att det var praktiskt ogenomförbart för A-son att närvara vid inventeringen. Att han hade kunskap om hur inventeringen skulle gå till och att han hade närvarat vid inventeringen föregående räkenskapsår saknar betydelse. Han har därför, genom att underlåta att närvara vid inventeringen, åsidosatt god revisionssed.

Det kan tilläggas att varken den kontrollinventering som A-son vidtog vid ett senare tillfälle – och som avsåg några få artiklar – eller de övriga åtgärder som han utförde enligt arbetsprogrammet för posten kan anses ha gett honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för varulagrets existens per balansdagen.

Det innebär att de åtgärder som A-son vidtog inte gav honom underlag för att godta varulagrets existens per balansdagen. Bristerna vid granskningen var sådana att han – med hänsyn till varulagrets betydelse i bolaget – saknade grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att likväl göra det har han åsidosatt god revisions sed.

Värdering av varulager

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska omsättningstillgångar som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

Revisorsinspektionen har ovan konstaterat att varulagret utgjorde en väsentlig post och att det bokförda värdet på varulagret motsvarade 50 procent av balansomslutningen. Av A-sons dokumentation framgår också att han bedömde varulagret som en väsentlig post och att det fanns risker kopplade till värderingen av det. Mot bakgrund av detta anser Revisorsinspektionen att det fanns skäl att ägna värderingen av varulagret särskild uppmärksamhet.

Bolaget hade inrättat kontroller för att säkerställa att lagerredovisningen innehöll korrekta uppgifter om anskaffningsvärde. Såvitt framkommit testade emellertid A-son inte effektiviteten i dessa kontroller. Den granskning han utförde utgjordes enbart av substansgranskning. Han har i yttranden till Revisorsinspektionen hänvisat till att han bedömde lagerrutinen som väl fungerande och att den var oförändrad jämfört med tidigare år. Det har i och för sig framkommit att han tog stickprov på några inköp och jämförde med lagerredovisningen. Dessa stickprov var emellertid enligt Revisorsinspektionens bedömning inte tillräckliga som revisionsbevis för att han skulle kunna dra slutsatsen att hela lagerredovisningen visade artiklarnas anskaffningsvärde.

A-son godtog att bolaget tillämpade ett schablonmässigt inkuransavdrag vid värderingen av varulagret. Frågan är om hans granskningsåtgärder gav honom grund för att bedöma om detta inkuransavdrag var tillräckligt (jfr den s.k. lägsta värdets princip i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen).

Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son vidtog några åtgärder som möjliggjorde en sådan bedömning. Inte heller i sina yttranden till Revisorsinspektionen har han redogjort för några granskningsåtgärder. Han har lämnat uppgifter om inleveranser till

varulagret som hade gjorts dels under föregående räkenskapsår, dels under det aktuella räkenskapsåret. Det finns dock inga uppgifter om utleveranser under året eller hur mycket av de aktuella inleveranserna som fanns kvar i lagret per balansdagen. Den granskning som framträder i dokumentationen och i A-sons yttranden innefattade därför inte tillräckliga åtgärder för att han skulle kunna dra slutsatsen att huvuddelen av artiklarna i varulagret per balansdagen var anskaffade under räkenskapsåret, att de var kuranta och att den schablonmässiga inkuransreserven därmed var tillräcklig.

Revisorsinspektionens slutsats är att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av varulagrets värde. Med hänsyn till att varulagret var en väsentlig post hade han inte grund för att tillstyrka ett fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett av bolagen gav hans granskning inte grund för att godta fullständigheten och riktigheten i bolagets samlade intäkts- och kostnadsredovisning som var hänförlig till bolagets entreprenadverksamhet. I det andra bolaget hade han inte hade underlag för att godta existensen och värderingen av bolagets varulager.

Bristerna vid granskningen i båda bolagen var sådana att han – med hänsyn till resultat- och balansposternas betydelse i bolaget – saknade 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 och 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, enhetschefen Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, auktoriserade revisorn Helena Dale, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i

övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.