

Disciplinärende - godkände revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger godkände revisorn A-son en varning.

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Utredningen i ärendet har omfattat de två revisionsuppdrag som ingick i kvalitetskontrollen. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg *byggbolaget* och *säljbolaget*. I bolagens årsredovisningar anges att de är upprättade med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2016:10 *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

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

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2016	32,5	14,7
Säljbolaget	2016	13,4	2,8

För byggbolaget avgav A-son en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning. För säljbolaget anmärkte han på att mervärdesskatt, sociala avgifter och källskatt inte hade betalats i rätt tid vid vissa tillfällen under räkenskapsåret.

2 Intäktsredovisningen (båda bolagen)

Nettoomsättningen uppgick i byggbolaget till 32,5 mnkr och i säljbolaget till 13,4 mnkr.

Av revisionsdokumentationen för *byggbolaget* framgår att A-son bedömde att intäkterna hade en hög väsentlighet. I granskningsprogrammet har fem granskningsåtgärder antecknats som utförda.¹ Samtliga dessa granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. Det finns inga dokumenterade underlag som visar hur granskningen har gått till.

I sammanfattningen över posten finns antecknat att det hade gjorts en stickprovsvis kontroll av sena försäljningsintäkter. Det har också antecknats att det inte hade framkommit några oegentligheter i posten och att slutsatsen var att posten framstod som rimligt redovisad.

För *säljbolaget* finns ett granskningsprogram där fem granskningsåtgärder har antecknats som utförda.² Beträffande samtliga dessa har antecknats u.a.[utan anmärkning]. Det finns inte heller beträffande detta bolag några underlag som visar hur granskningen gick till. Även för detta bolag har A-son bedömt att intäkterna har en hög väsentlighet.

I sammanfattningen över posten finns antecknat att intäkterna består av ett stort antal småposter och att transaktioner kring brytdatum hade kontrollerats stickprovsvis. Det har också antecknats att det inte hade framkommit några oegentligheter och att slutsatsen var att posten framstod som rimligt redovisad.

Det kan inte av dokumentationen för något av bolagen utläsas om A-son gjorde någon granskning av företagets interna kontroll avseende intäkter. Dokumentationen innehåller inte någon rutinbeskrivning över bolagens intäktsredovisning. Det framgår

¹ Granskningsåtgärderna är *bruttovinst/ täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll, granskning av nummerserier* samt *periodisering av försäljningsintäkter*.

² Granskningsåtgärderna är *rimlighetsbedöm mot tidigare år, bruttovinst/ täckningsbidrag, jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, periodiseringskontroll* samt *granskning av nummerserier*.

inte heller hur A-son kom till slutsatsen att inga oegentligheter förelåg i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

I *byggbolaget* är arbetsuppgifterna uppdelade så att det är olika personer som sköter exempelvis offerter, företagskunder, varulager och administrationen. Han ansåg att det genom denna uppdelning av arbetsuppgifterna fanns en intern kontroll inbyggd i bolaget. Företagets försäljning skedde till övervägande del till företagskunder och han kontrollerade att fakturanummerserien var obruten. Han bläddrade även bland fakturorna för att kontrollera avklippet och tog stickprov på fakturor under löpande år. Han förde inte in några minnesanteckningar eller kladdanteckningar från sitt arbete i revisionsakten utan dokumenterade sin granskning genom att ange slutsatsen i sitt granskningsprogram.

Sedan han hade kontrollerat företagets separata kassaredovisning mot huvudbok och att insättningar hade gjorts på företagets bankkonto, drog han slutsatsen att det inte hade förekommit oegentligheter i intäktsredovisningen. Han bedömde sannolikheten för fel som låg. När han hade vidtagit sina granskningsåtgärder, ansåg han att han kunde godta att intäktsredovisningen var korrekt och fullständig.

I *säljbolaget* skedde försäljning till både företag och privatpersoner via internet. Betalning gjordes via bank och företaget hade ingen kontantförsäljning. Det fanns en viss intern kontroll inbyggd, exempelvis genom att lagerrutinen hanterades av olika personer. Utifrån dessa förutsättningar valde han i första hand att kontrollera transaktioner kring brytdatum för att fånga upp bolagets rutiner för avklipp. Han granskade även ett mindre antal försäljningsposter under räkenskapsåret som han följde upp mot huvudbok och mot bank. Han kontrollerade även att det inte hade förekommit kassaunderskott eller kassaöverskott under året. Eftersom det inte framkom några brister under granskningsarbetet, drog han slutsatsen att posten var korrekt redovisad. Granskningen ledde också till slutsatsen att det inte hade förekommit några oegentligheter i intäkterna under året.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-son har inte dokumenterat sin granskning på annat sätt än genom att markera genomförda granskningsåtgärder i granskningsprogrammen med u.a. eller liknande. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera disciplinärenden utgör detta inte en tillräcklig dokumentation.³

A-son har i sitt yttrande till Revisorsinspektionen redogjort för viss granskning. De granskningsåtgärder som han har uppgett – kontroll av avklipp och ett fåtal stickprov på försäljningstransaktioner – kan inte i sig anses tillräckliga för att bedöma fullständigheten och riktigheten i intäktsredovisningen. Enligt de planeringsdokument som han upprättade skulle en fördjupad granskning ske av poster i balans- och resultaträkningen med hänsyn tagen till de väsentlighetstal som hade fastställts. Någon sådan granskning har emellertid av allt att döma inte skett. Av dokumentationen och A-sons yttrande kan inte heller utläsas att någon granskning av bolagens interna kontroll vidtogs. A-sons beskrivna granskningsåtgärder för att komma till slutsatsen att det inte fanns oegentligheter i intäkterna var inte tillräckliga.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-sons granskning av bolagens intäktsredovisningar var otillräcklig. Detta innebär att han inte hade grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

³ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009–157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010–682.

3 Varulager (båda bolagen)

I *byggbolaget* redovisades posten Varulager med 5,1 mnkr, dvs. 35 procent av företagets balansomslutning. I sin revisionsdokumentation har A-son antecknat att posten var väsentlig, eftersom den motsvarade en stor del av balansomslutningen, och att granskningen skulle riktas mot att kontrollera existens genom stickprov samt att priskontroll skulle utföras av enskilt sena inköp. Risken för oegentligheter bedömde han som låg.

I granskningsprogrammet har ett antal granskningsåtgärder antecknats som utförda, i samtliga fall med noteringen u.a.⁴ I dokumentationen finns inga underlag som visar hur denna granskning utfördes.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga, ett dokument betecknat *inventeringsförslag*, två inköpsfakturer, ett dokument betecknat *inventeringslista* där en försäkran är underskriven av en styrelseledamot utan belopp, ett dokument betecknat *checklista fysisk närvaro vid inventering av varulager* samt ett dokument betecknat *inventerat lagervärde* avseende tre artiklar. De tre artiklar som avses i det sistnämnda dokumentet hade ett lagervärde om 1 834 kr, vilket motsvarade 0,04 procent av lagervärdet.

I den sammanfattande kommentaren för posten har A-son antecknat att han hade kontrollerat bolagets innehav av spånskivor och att det inte fanns enskilda varor med högt ekonomiskt värde i lagret. Han har också antecknat att han hade kontrollerat priserna för dessa varor. Han ansåg sammanfattningsvis att om han fick överensstämmelse avseende dessa varor borde resterande delar av lagret stämma. Hans slutsats var att inga oegentligheter fanns och att posten föreföll vara rimligt redovisad.

I *säljbolaget* redovisades posten Varulager med 1,9 mnkr, dvs. 68 procent av företagets balansomslutning. I revisionsdokumentationen har A-son antecknat att det var en väsentlig post som kunde stämmas av genom kontroll av varulagrets existens samt genom priskontroll. Risken för oegentligheter bedömde han som låg.

⁴ Granskningsåtgärderna är *stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, nyckeltal, översiktlig granskning av lagerlista, närvaro vid inventering, kontrollinventering på bokslutsdagen, korrigering lagersaldo efter inventering, inventeringsintyg, inventeringsinstruktion, anställning av varulager mot inköpsfakturer, avgränsning mot andra balansposter, lägsta värdets princip, FIFO, priskontroll, inkörsbedömning/ nedskrivningsbehov, bruttovinster, värdering av tillgångar i utländsk valuta, försäkringskydd, lagerinventering samt svinnet.*

I granskningsprogrammet har ett antal granskningsåtgärder antecknats som utförda.⁵ Samtliga granskningsåtgärder har slutsatsen u.a. Av dokumentationen framgår inte hur denna granskning utfördes.

I dokumentationen finns en bokslutsbilaga, en lagerlista, två inköpsfakturer och ett utdrag från lagersystemet. I den sammanfattande kommentaren för posten har A-son antecknat att han hade närvarat vid inventeringen och stickprovvis kontrollerat varulagrets existens. Han har också antecknat att han hade gjort stickprovskontroll av sent gjorda inköp och fått rimlig korrespondens. Hans slutsats var att inga oegentligheter fanns och att posten föreföll vara rimligt redovisad.

A-son har uppgett följande.

Byggbolaget har ett lagersystem. Han har varit revisor i bolaget sedan runt år 2002 och har inte gjort någon kontroll av de interna rutinerna innevarande räkenskapsår.

Varulagret består av ett stort antal artiklar, men företaget saknar produkter som har ett enskilt stort ekonomiskt värde. Han brukar antingen välja produkter som har samma antal artiklar som annan liknande vara i varulagret eller produkter som har ett stort antal i varulagret. Syftet är att bolaget inte ska kunna förutse vilka artiklar han väljer. I detta fall valde han tre artiklar med ett stort antal som han kontrollerade pris och existens på. Han ansåg att om dessa var korrekt redovisade så var sannolikheten hög att även resten av varulagret var korrekt redovisat. Han granskade att de artiklar som han kontrollerade existens på även stämde mot företagets slutliga lagerlista. Han gick även runt på lagret och kontrollerade att det inte låg trasiga eller dammiga produkter som var inkuranta. Vid inventeringen påträffades endast marginella differenser. Eftersom de vidtagna granskningsåtgärderna inte visade på brister, kunde varulagrets existens och värdering godtas och han kunde också dra slutsatsen att inga oegentligheter hade förekommit.

Säljbolaget har ett separat lagersystem som används i samband med utleveranser. Eftersom företaget säljer mindre mängder av ingredienser, förekommer det differenser

⁵ Granskningsåtgärderna är *stäm av mot specifikation, rimlighetsbedöm mot tidigare år, nyckeltal, översiktlig granskning av lagerlista, inventeringsintyg, lägsta värdets princip, priskontroll, inkuransbedömning/ nedskrivningsbehov samt försäkringsskydd.*

mellan verkligheten och faktiskt lager. Han anser att det är rimligt att en mindre mängd spills ut när ompackning görs av ingredienser till slutkund.

I samband med att han åtog sig uppdraget träffade han bolagets styrelseledamot och bildade sig en allmän uppfattning om bolagets rutiner och vilka system som användes i bolagets administration för att därigenom få förståelse för företaget och dess styrka och brister.

Han valde ut tre produktgrupper för att kontrollera värde och existens. Han valde bryggeriutrustning, eftersom dessa poster motsvarar de enskilt största beloppsposterna. Vid hans besök i bolagets rörelselokaler var lagerlistan uppdaterad till aktuellt saldo för respektive produkt i lagret.

Han tog inte in något underskrivet varulagerintyg. Han bedömde att detta inte var nödvändigt, eftersom styrelseledamoten hade skrivit under både årsredovisningen och ett uttalande från företagsledningen.

Eftersom han inte misstänkte någon oredovisad försäljning, ansåg han att det inte heller borde förekomma något svinn i varulagret. Därav kom han till slutsatsen att inga oegentligheter fanns i denna post. Han ansåg att varulagrets existens och värdering kunde godtas, eftersom det inte framkom några brister vid de granskningsåtgärder som han utförde.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I International Standard on Auditing (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 om lagrets existens och skick.

Såvitt framgår av A-sons dokumentation och yttranden till Revisorsinspektionen genomförde han inte någon granskning av den interna kontrollen avseende varulagret för något av bolagen. De pristester och kontroller av varulagret, som han gjorde, avsåg enbart ett fåtal artiklar och kan inte anses tillräckliga för att han skulle kunna godta varulagrets existens och värde. Han tog inte för något av uppdragen in något korrekt och påskrivet lagerintyg.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte inhämtade tillräckliga revisionsbevis kring varulagrets existens och värde. Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i båda bolagen saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 Uttalande från företagsledningen (båda bolagen)

I *byggbolaget* finns ett skriftligt uttalande från företagsledningen daterat den 1 mars 2017. Revisionsberättelse är daterad den 8 juni 2017. I *säljbolaget* är det skriftliga uttalandet från företagsledningen daterat den 3 april 2017. Revisionsberättelsen är daterad den 10 maj 2017.

A-son har uppgett följande.

I *byggbolaget* drog arbetet med att slutföra revisionen ut på tiden och han tänkte då tyvärr inte på att begära in ett nytt uttalande. För *säljbolaget* skrev han ut uttalandet i samband med att revisionsarbetet utfördes. Han borde ha lämnat datumet tomt.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt samma ISA p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen. Enligt p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Genom att inte hämta in uttalandet från företagsledningen i nära anslutning till avgivandet av revisionsberättelserna i de båda bolagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I fråga om båda bolagen har hans granskning av intäktsredovisningen och varulagret varit otillräcklig. Han har vidare i fråga om båda bolagen tagit in uttalandet från företagsledningen alltför tidigt.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av båda de av Revisorsinspektionen granskade 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 justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål och revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.