

Disciplinärende - 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 FAR:s kvalitetskontroll och har därför öppnat detta ärende. Utredningen i ärendet har avsett A-sons revision i två aktiebolag, här benämnda ventilationsbolaget och klädbolaget. Ventilationsbolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2) vid upprättandet av årsredovisningen. Klädbolaget tillämpade Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3) vid upprättandet av årsredovisningen.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Ventilationsbolaget	2016-05-01–2017-04-30	53,7	24,5
Klädbolaget	2016-01-01–2016-12-31	709,4	380,0

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

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–6 behandlas A-sons granskningsinsatser. Revisionsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som utgör bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. 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.¹ 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 nu

¹ Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan 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 en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

3 Jäv (båda bolagen)

3.1 Ventilationsbolaget

Av A-sons revisionsdokumentation framgår att han vid prövningen av den egna opartiskheten och självständigheten identifierade ett självgranskningsshot; han noterade att en medarbetare med signaturen CA biträdde vid upprättandet av årsredovisningen och deklARATIONEN för bolaget samt utförde vissa avstämningar. Som motåtgärd angav han att han själv skulle öka sina granskningsinsatser. Dokumentationen är signerad av CA.

Av dokumentationen i övrigt framgår att CA utförde olika granskningsåtgärder. Exempelvis kontrollerade CA innehav av fordon mot Transportstyrelsen. CA kontrollerade också redovisade pågående arbeten mot leverantörsfakturor, stämde av inbetalningar av kundfordringar, läste leverantörsfakturor med avseende på s.k. avklippskontroll² och kontrollerade att skatter och avgifter hade betalats in. CA utförde också granskningen enligt de s.k. huvudarbetspapper som finns för varje granskningsområde avseende resultat- och balansräkningsposter. Hon gjorde också vissa noteringar i ett dokument betecknat Riskanalys.

I dokumentationen finns även manuellt ifyllda bokföringsordrar som är upprättade både per balansdagen och vid andra månadsslut. Dokumenten är inte signerade men handstilen är till synes densamma som på de dokument som CA upprättade vid utförandet av de ovan nämnda granskningsåtgärderna.

² Avklipp utgör ett räkenskapspåstående om huruvida transaktioner och händelser har bokförts under rätt räkenskapsperiod (se ISA 315 A 129).

A-son har uppgett följande.

CA lämnade biträde vid upprättande av såväl bolagets årsredovisning som dess inkomstdeklaration. Hon var även den som med ledning av såväl egna som bolagets analyser och beräkningar upprättade de aktuella bokföringsordrarna. Båda dessa omständigheter utgjorde var för sig hot mot hans oberoende. Han identifierade och dokumenterade dessa hot vid sin prövning av sin opartiskhet och självständighet som revisor i bolaget. Han bedömde att han själv behövde utöka sin granskningsinsats i samband med revisionen för att motverka eventuellt jäv. Som vald revisor var han ansvarig för oberoendeprövningen och han borde själv ha slutligt signerat denna.

3.2 Klädbolaget

Av årsredovisningen framgår att bolaget uppfyllde mer än ett villkor enligt 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) när det gäller medelantalet anställda, redovisad balansomslutning och redovisad nettoomsättning. Bolaget var därför ett s.k. större företag. Enligt A-sons dokumentation var revisionsuppdraget ett s.k. kombiuppdrag i och med att revisionsbyrån biträdde vid upprättandet av bl.a. årsredovisningen. Det gjorde att A-son identifierade ett s.k. självgranskningshot. Av dokumentationen framgår att en person med signaturen AM biträdde bolaget vid upprättandet av årsredovisningen och deklARATIONEN. Som motåtgärd till självgranskningshotet angav A-son att han själv och hans medarbetare CA skulle öka sina granskningsinsatser. Prövningen av hans opartiskhet och självständighet är signerad av CA. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son i samband med oberoendeprövningen reflekterade över att bolaget utgjorde ett större företag.

A-son har uppgett följande.

En medarbetare till honom, AM, lämnade biträde vid upprättandet av bolagets årsredovisning. De senaste åren hade bolaget haft problem med rekrytering av ledande befattningshavare inom ekonomifunktionen. Problemen med brist på kunnig personal inom redovisning hade inneburit att administrationen var kraftigt underbemannad samtidigt som bolaget befann sig i kraftig tillväxt. I det läget lämnade revisionsbyrån bistånd med kompetens vad gällde årsredovisningen, vilket han då bedömde som möjligt att göra.

Revisionsbyrån fick resultat- och balansräkningar samt uppgifter som låg till grund för tilläggsupplysningar från bolaget. Materialet överlämnades i pappersformat. Medarbetaren på revisionsbyrån hade bl.a. diskussioner med bolaget om hur poster skulle klassificeras i årsredovisningen, förde in den mottagna informationen i revisionsbyråns elektroniska mall för årsredovisning (K3), anpassade mallen efter bolagets finansiella information och färdigställde ett utkast till bolagets årsredovisning.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

I 9 kap. 17 § aktiebolagslagen finns regler om revisorsjäv. Den som är jävig får inte vara revisor i bolaget. Det innebär att revisorn omedelbart förlorar sin behörighet att vara revisor i det företag som jävet gäller.

Enligt 9 kap. 17 § aktiebolagslagen första stycket 2 får den inte vara revisor som biträder vid bolagets bokföring eller medelsförvaltning eller bolagets kontroll däröver.

Jävsreglerna i aktiebolagslagen omfattar också bl.a. situationer när revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföring (s.k. byråjäv). Byråjävet har en bredare tillämpning för bolag som räknas som större företag, se 9 kap. 17 § andra stycket och 13 § aktiebolagslagen. Revisorn får enligt dessa strängare regler inte väljas till revisor om någon anställd vid samma byrå överhuvudtaget tar del i bokföringen.

Av 4 kap. 1 § 5 bokföringslagen (1999:1078) följer att upprättandet av en årsredovisning är en del av bokföringsskyldigheten. Åtgärder som avser upprättande av årsredovisningen träffas följaktligen av reglerna i 9 kap. 17 § aktiebolagslagen. En revisor är visserligen skyldig att lämna råd och förslag om förbättringar i bolagets bokföring och dess förvaltning (s.k. revisionsrådgivning)³, men varje självständig befattning med bokföringen faller utanför det tillåtna området.

Av 9 kap. 18 § första meningen aktiebolagslagen framgår också att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Av detta följer att en revisor vid revisionen inte får anlita någon som biträder med att upprätta ett bolags årsredovisning eller på annat sätt biträder med ett bolags bokföring.

³ Se prop. 2000/01:146, *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, s. 40 och 86.

Genom A-sons egna uppgifter är det klarlagt att han vid revisionen av ventilationsbolaget biträdde av en medarbetare som hade upprättat bokföringsordrar åt bolaget och dessutom hade medverkat vid upprättandet av årsredovisningen. Det som A-son har uppgett om medarbetarens medverkan kan inte tolkas på annat sätt att medarbetaren hade biträtt vid bokföringen. Genom att likväl ta hjälp av medarbetaren vid revisionen har A-son handlat i strid med förbudsregeln i 9 kap. 18 § aktiebolagslagen och alltså åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

Beträffande klädbolaget är det genom A-sons egna uppgifter klarlagt att medarbetare vid det revisionsföretag där han är verksam biträdde vid upprättandet av årsredovisningen och därmed vid bokföringen. A-son innehade följaktligen revisionsuppdraget i strid med jävsregeln i 9 kap. 17 § andra stycket aktiebolagslagen. Han har även därigenom åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

4 Intäktsredovisning (båda bolagen)

4.1 Ventilationsbolaget

Av årsredovisningen framgår att ventilationsbolagets verksamhet bestod av montering av ventilationssystem. Bolaget redovisade en nettoomsättning om 53,7 mnkr i årsredovisningen. Det går av dokumentationen inte att utläsa vilken riskbedömning A-son gjorde beträffande intäktsredovisningen och vilken påverkan denna bedömning hade på hans revisionsstrategi. Dokumentationen innehåller i denna del endast kortfattade anteckningar om att ”särskild verifiering” av intern kontroll inte skulle ske och att granskningen skulle inriktas på översiktlig substansgranskning genom periodiseringskontroll av kundfordringar samt pågående arbeten. Det finns även ett dokument, betecknat Riskanalys, men detta innehåller inga anteckningar som hade betydelse för intäktsredovisningen förutom en notering om att ett visst angivet bolag utgjorde en stor kund.

I årsredovisningen anges som tilläggsupplysning att bolaget tillämpade K2 vid upprättandet av årsredovisningen och att bolagets intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisades enligt ”huvudregeln”. Enligt K2 finns dock endast en regel för hur intäkter från uppdrag på löpande räkning ska redovisas. Vidare redovisade bolaget i årsredovisningen förändring av pågående arbeten i resultaträkningen och pågående arbeten för annans räkning i balansräkningen. Detta är enligt K2 poster som används när ett bolag

redovisar uppdrag till fast pris enligt det allmänna rådets alternativregel. Några upplysningar om huruvida bolaget hade några fastprisuppdrag och hur dessa i så fall redovisades lämnades inte i årsredovisningen.

Vad gäller granskningen av intäktsredovisningen går det inte av dokumentationen att utläsa om A-son granskade fullständigheten i de redovisade intäkterna, mer än *att* han gjorde en beräkning av den totala bruttovinsten och antecknade att denna hade ökat i absoluta tal men inte procentuellt, *att* han antecknade att omsättningen hade ökat kraftigt, *att* han kontrollerade att delar av det som redovisades som pågående arbeten fakturerades efter balansdagen *och att* han läste kundfakturor en månad efter balansdagen och då utförde en periodiseringskontroll.

A-son har uppgett följande.

Bolagets huvudsakliga kundkrets utgjordes av ett fåtal medelstora byggföretag som nyproducerade bostadslägenheter för varierande upplåtelseformer. Av intäkterna utgjorde 51,6 mnkr – motsvarade 96 procent av de totala intäkterna – fakturerade ersättningar för sådana uppdrag. Resterande fyra procent avsåg fakturerade uppdrag som i allt väsentligt avsåg befintligt fastighetsbestånd, s.k. ROT-uppdrag, där kunden var fastighetsförvaltande bolag eller bostadsrättsföreningar. Varken kontantförsäljning eller kontanthantering förekom.

Den ekonomiansvarige lät honom läsa och analysera bolagets balans- och resultatrapporter varje månad. Han hade då bolagets underlag i form av reskontror, kund- och leverantörsjournaler, utkast till skatteredovisning m.m. tillgängligt. Granskningen av resultat- och balansrapporterna var i huvudsak analytisk. Övriga handlingar granskades översiktligt.

Han läste bolagets kundjournaler och kontrollerade därvid nummerserier. Bolaget hade ett begränsat antal fakturor. Det aktuella räkenskapsåret uppgick antalet kundfakturor till 378. Faktureringen var därmed överskådlig, särskilt som den skedde till ett begränsat antal byggföretag.

Kontrollmiljön bedömdes som god och inga tecken på felaktigheter i intäktsredovisningen noterades. Han gjorde därför bedömningen att det inte var nödvändigt med någon ytterligare granskning av intäktsredovisningen, förutom periodiseringskontroll.

Bolaget hade både uppdrag till fast pris och på löpande räkning. Tilläggsupplysningarna i årsredovisningen var därför inte fullständiga. Huvuddelen av bolagets intäkter kom från uppdrag till fast pris. Bolaget ansåg sig använda huvudregeln i K2 för dessa uppdrag. I balansräkningen under rubriken Pågående arbeten för annans räkning redovisades ett belopp om 1,2 mnkr. Den korrekta rubriceringen av posten borde snarast ha varit Upparbetade ej fakturerade intäkter. Denna felrubricering utgjorde därmed 5,1 procent av den totala balansomslutningen. Även intäkter uppgående till 41 tkr, motsvarande 0,1 promille av de totala intäkterna, var felrubricerade. Något resultatfel eller fel i det redovisade egna kapitalet förelåg dock inte. De felaktiga rubriceringarna påtalades muntligen för företagsledningen, men han ansåg att felaktigheterna inte var väsentliga. Anledningen till detta var dels att felrubriceringen avsåg ett närliggande tillgångsslag som hade en oväsentlig påverkan på resultaträkningen, dels att han bedömde att felrubriceringen inte i någon grad skulle påverka en intressents genomgång av årsredovisningen.

4.2 Klädbolaget

Av årsredovisningen för klädbolaget framgår att bolaget bedrev sin verksamhet i 26 butiker. Nettoomsättningen redovisades med 709,4 mnkr. Av dokumentationen går inte att utläsa vilken riskbedömning A-son gjorde när det gäller intäkts- och kassaredovisningen samt kassahanteringen och vilken påverkan denna bedömning hade på hans revisionsstrategi, däribland hur han bedömde risken för oegentligheter och fel i intäktsredovisningen. Det finns endast kortfattade anteckningar om att löpande granskning skulle ske och att ”särskild verifiering” av intern kontroll inte skulle ske. På en checklista finns en fråga om huruvida risken för väsentliga fel i årsredovisningen till följd av oegentligheter och fel hade beaktats. A-son antecknade att detta hade beaktats och att inga iakttagelser hade gjorts i samband med revisionen. Det går dock inte att utläsa vilka överväganden som han gjorde eller vilka åtgärder som han vidtog med anledning av denna frågeställning. Det finns även ett dokument, betecknat Riskanalys, men detta innehåller inga anteckningar som hade betydelse för intäktsredovisningen, förutom att det under rubriken Total revisionsrisk finns en notering som lyder ”Kassahantering/rånrisk i detaljhandel” och en notering om att bolaget fortfarande befann sig i en kraftig expansionsfas med flera nya butiker.

Beträffande intäkts- och kassaredovisningen samt kassahanteringen framgår följande av dokumentationen. I några dokument anges vissa nyckeltal per butik. I dokumentationen

av den löpande granskningen har en medarbetare till A-son gjort en anteckning om att det enligt vissa dagrapporter förekom smärre differenser och att avvikelser på dagrapporterna utreddes noga. Enligt en annan anteckning hade medarbetaren läst verifikationerna med nummer 10724–10753 i verifikationsserien för försäljning utan anmärkning. I dokumentationen avseende posten Kassa och bank finns ett arbetsprogram med en föreslagen åtgärd benämnd ”utför granskning av kassor enligt slutsats från bedömning av intern kontroll”. Arbetsprogrammet innehåller dock inga anteckningar från någon granskning. I övrigt består dokumentationen av underlag från kassa-inventeringar per balansdagen, huvudbokskontoutdrag, handlingar avseende avstämning av bankkonton mot bokföringen samt en lista benämnd Banklista dagrapporter utvisande transaktioner. Det går inte av dokumentationen att utläsa hur A-son använde dessa handlingar i sin granskning. Det framgår inte heller om han gjorde någon granskning av bolagets rutiner för kassahantering, kassaredovisning och intäktsredovisning.

A-son har tillställt Revisorsinspektionen bolagets kassahanteringsmanual samt uppgett följande.

Av bolagets totala nettoomsättning redovisades 656,7 mnkr genom bolagets kassaredovisningsregister. Bolaget använde ett standardiserat registersystem i alla sina butiker och hade väl utvecklade rutiner och dokumentation för hantering av kassor. Avstämning skedde av särskild personal i samarbete med den redovisningsansvarige i bolaget.

Grundrutinen för attest, även retur, var s.k. dubbelattest. Filer från kassasystemet lästes dagligen genom SIE 4-filer in i bolagets ekonomisystem.⁴ Rapporter granskades av särskild personal och löpande avstämning gjordes mot bolagets bank. Det fanns en skriftlig rutinbeskrivning och det förekom inga tecken under löpande år på att denna inte följdes.

Skatteverket genomförde under år 2016 en revision av 2014 års räkenskaper i dess helhet. Det noterades vid denna revision inga anmärkningar eller ifrågasättanden rörande intäktsredovisningen överhuvudtaget, vare sig i bolagets butikshandel eller i dess e-handel.

⁴ En SIE-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

Hans bedömning av risken för oegentligheter och fel var att butikshandelssystemet för intäktsshantering var utprovat och uppvisade en stabilitet i jämförelse med intäktsredovisningen avseende bolagets e-handel; i den senare fanns det tecken på att det inte gick att utesluta oegentligheter. Butikshandelssystemet hanterades i huvudsak av rutinerad personal.

Bolagets ägare medverkade inte i den praktiska hanteringen av intäkterna, inte heller i utbetalningar mer än genom attest. Kassasaldon och huvudbokskonton stämdes av i noggranna rutiner varje månad och han tog del av differenslistor löpande. Kontrollmiljön bedömdes som god och det fanns inga tecken på problem. Han nöjde sig därför med den bekräftande bokslutsgranskningen av saldons samt en mindre omfattande löpande granskning där granskning av intäktsredovisningen ingick. Samtliga dagrapporter under perioden 1–5 september granskades utan anmärkningar.

Vid bokslutet granskades huvudbokens saldons mot en av bolaget upprättad avstämningssrapport. Denna rapport prickades av mot bolagets bankkontoutdrag i januari 2017 i syfte att verifiera att insättningarna skett med riktigt belopp. I avstämningen behandlades inte kontanta medel, dvs. sedlar och mynt, i sig. Bolaget hade fixerade dagskassor och redovisning, s.k. bankning, skedde omgående. Samtliga bankningar verifierades i granskningen. De fixerade kassorna hade stämts av och respektive butikschef attesterade avstämningarna. Han tog även månatligen del av de avstämningar som då gjordes. Dessa genomfördes i huvudsak på samma sätt som den årliga avstämningen.

Kassadifferenser av alla slag utreddes omgående av bolaget. Nettodifferenser utgjordes vid årets slut av ett negativt belopp om knappt 16 tkr på en omsättning om drygt 656 mnkr.

Under föregående räkenskapsår hade kassaredovisningen och kassahanteringen granskats på samma sätt som under här aktuellt räkenskapsår.

Utifrån hans prioriteringar i granskningen och med utfallet av denna som grund godtog han bolagets kassahantering, kassaredovisning och fullständighet i intäktsredovisningen i denna del.

4.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. Av dokumentationen av granskningen av *ventilationsbolaget* framgår att A-son gjorde en beräkning av den totala bruttovinsten, antecknade några konstateranden kring bolagets omsättningsutveckling, kontrollerade att pågående arbeten som var upptagna per balansdagen fakturerades och utförde en periodiseringskontroll i anslutning till balansdagen. En sådan granskning var enligt Revisorsinspektionens bedömning inte tillräcklig för att han skulle kunna godta fullständigheten i den samlade intäktsredovisningen. Han har till Revisorsinspektionen uppgett att han månadsvis utförde viss analytisk granskning av resultat- och balansräkningarna. Hans uppgifter om denna granskning stöds inte av dokumentationen och den redogörelse som han har lämnat om granskningen är alltför allmänt hållen för att kunna ligga till grund för en bedömning av granskningens omfattning och inriktning. Den granskning av intäktsredovisningens fullständighet som framträder i hans dokumentation och i hans kompletterande uppgifter till Revisorsinspektionen framstår därmed inte som tillräcklig.

Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av intäktsredovisningen i ventilationsbolaget (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var väsentlig innebar den bristfälliga granskningen att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions-sed.

När det gäller ventilationsbolagets tilläggsupplysningar och rubriceringar av poster i årsredovisningen är det klarlagt, bl.a. genom A-sons egna uppgifter, att tilläggsupplysningarna inte var fullständiga och att vissa poster var felrubricerade, vilket han också påtalade för företagsledningen. Eftersom felaktigheterna inte bedömdes som väsentliga krävde han ingen rättelse. Enligt Revisorsinspektionens bedömning var det – eftersom det i bolaget förekom olika typer av uppdrag som redovisades på olika sätt – viktigt för förståelsen av bolagets resultat och ställning, att upplysningarna om principerna för intäktsredovisning var fullständiga och att rubriceringen av posterna i resultat- och balansräkningarna var riktiga. Genom att ändå godta bristerna i årsredovisningen har A-son åsidosatt god revisions-sed.

I *klädbolagets* verksamhet förekom en omfattande kontanthantering. Dessutom befann sig bolaget enligt A-sons egna anteckningar i en kraftig expansionsfas med flera nya butiker. Vid revisionen av detta bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering, utöver granskning av intäktsredovisningen i övrigt. A-sons dokumentation av utförda åtgärder är emellertid i denna del begränsad till några korta noteringar om att det förekom differenser i dagrapporter och att några verifikationer hade granskats. Av övriga handlingar i dokumentationen går det inte att utläsa vilka åtgärder som har utförts. I sina yttranden till Revisorsinspektionen har A-son beskrivit vissa delar av rutinerna för kassahanteringen och kassaredovisningen. Han har dock inte beskrivit någon ytterligare granskning, förutom att han har uppgett att han har kontrollerat s.k. bankningar efter balansdagen mot kassaredovisningen och granskat vissa avstämningar av dagrapporter. Han har uppgett att han bedömde kontrollmiljön som god och därför nöjde sig med att utföra den granskning som han har redogjort för. Det finns dock inget i hans dokumentation eller hans yttranden som ger belägg för att kontrollmiljön och den interna kontrollen i övrigt var så god att han kunde reducera granskningen på det sätt som synes ha skett. Det förhållandet att Skatteverket hade granskat bolaget utan att ha några anmärkningar på intäktsredovisningen befriade honom inte från skyldigheten att själv utföra en tillräcklig granskning.

Revisorsinspektionen kan mot denna bakgrund inte dra annan slutsats än att A-son inte granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering i klädbolaget på ett godtagbart sätt.

Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Varulager (klädbolaget)

I klädbolaget redovisades posten Varulager i form av färdiga varor och handelsvaror med 267 mnkr, vilket motsvarade 70 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen framgår att varulagret, som bestod av kläder, fanns dels i bolagets butiker, dels i ett centrallager och hos en extern lagerhållare. Det framgår vidare att bolaget bokförde en schablonmässig inkuransreserv om tre procent på det samlade anskaffningsvärdet för

varulagret. A-son antecknade att han bedömde inkuransreserven som tillräcklig, särskilt med hänsyn till att ”varulagret endast utgjorde 27,3 % (72,8/266,9) av hela lagervärdet”. Det går inte av dokumentationen att utläsa något närmare om vilka åtgärder han vidtog för att kunna dra slutsatsen att inkuransreserven var tillräcklig och vad han menade med den citerade anteckningen. Det står dock klart att de 72,8 mnkr som han ställde i relation till det totala anskaffningsvärdet exklusive prisdifferenser (266,9 mnkr) utgjorde summan av anskaffningsvärdet för den del av varulagret som fanns i bolagets butiker. De delar av lagret som fanns hos den externa lagerhållaren och hos bolagets centrallager, som var bokförda med 99 mnkr respektive 23 mnkr, ingick inte i hans beräkning.

A-son antecknade även att varulagrets existens och värdering, efter prisjustering och generell inkurans, fick anses vara verifierad.

A-son har uppgett följande.

Det sortiment som bolaget hade var till stora delar det som i branschen brukar betecknas som ”mainstream och basic” och bestod av maximalt 500 olika artiklar.

Bolaget hade aldrig genomfört generella realisationer i butikerna. Genom ”500-systemet” kunde en prisnedsättning göras på enskild artikelnivå i samtliga butiker och i e-handeln samtidigt. Bolaget hade genom sitt begränsade sortiment ett ovanligt stort antal artiklar som bedömdes som s.k. NOS-varor (Never Out of Stock). Enligt bolagets årsredovisning var försäljningen beroende av en rad faktorer som innefattade såväl mode och väder som konjunkturutveckling och förändringar i köpmönster. Inför varje säsong köptes betydande lager av färdiga produkter. Det finns risk att priserna på dessa senare måste sättas ned eller att produkter måste kasseras. Företagsledningen gör en bedömning av inkuransen i varulagret.

Han granskade inventeringen i sex butiker, i centrallagret och hos den externa lagerhållaren. I samband med den fysiska inventeringen diskuterades eventuell förekomst av inkurans.

Beräkningen som det hänvisas till ovan var ett sätt att kontrollberäkna avdragen generell inkurans i relation till den enligt hans bedömning mest riskutsatta varulagerdelen, bolagets butikslager.

För varor på väg bedömde han att ingen faktisk inkurans skulle kunna påvisas med mindre än att bolagets inköpsavdelning kände till uppenbara felinköp. Som kontrollåtgärd frågade han bolagets sortimentsavdelning om detta. Denna del av varulagret utgjorde 27 procent av varulagrets bruttovärde.

När det gällde centrallagret och lagret hos den externa lagerhållaren bedömde han att det kunde finnas inkurans. Eftersom det inte fanns någon lagerredovisning, där information om tidpunkter för inleveranser, modellkoder eller ålder i lager var angivet, var han hänvisad till fysiska observationer av lagret och till intervjuer. Denna del av varulagret utgjorde 46 procent av varulagrets bruttovärde, varav nio procent avsåg centrallagret och 37 procent lagret hos den externa lagerhållaren.

Slutligen bedömdes de delar av varulagret som fanns i bolagets butiker och det som var avsett för e-handel vara utsatt för störst risk för inkurans. Detta gällde dock inte de delar av e-handelslagret som hade en mycket hög omsättningshastighet. Om lagersystemet fungerade, skulle det i dessa lager ske en säsongsväxling inom kort. I brist på register var han även här hänvisad till fysisk observation och intervjuer. Denna del av varulagret utgjorde 27 procent av varulagrets bruttovärde, varav 25 procent i bolagets 26 butiker och två procent i e-handelslagret.

Under den fysiska granskningen i butik sker observationer som berör fler artiklar än just den artikel som ska granskas. Förutom det som hänger i butiken ska skåp öppnas, lådor dras ut, lager bak i butiken ska granskas och räknas. Kläder – även s.k. NOS-varor – är en färskvara och dammiga kartonger, färgställningar, fel snitt är avslöjande detaljer. Mängder av information erhålls och en erfaren granskare får en god bild av butikens lagerstatus. Samtal med personal och löpande diskussioner ger ytterligare en bild. Motsvarande inträffar vid räkning i centrallagret och hos extern lagerhållare. Det är inte bara aktuella artiklar som leder till att pallar dras ut, lådor räknas och etiketter läses med allhandla information. Diskussioner med truckförare och personal ger ytterligare information.

Genom faktisk observation i butiker och lager samt hos den externa lagerhållaren fann han inte att bolagets inkuransreserv om tre procent skulle vara otillräcklig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

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

Det bokförda värdet på varulagret motsvarade 70 procent av balansomslutningen och utgjorde därmed en väsentlig post. Bolagets lager utgjordes dessutom av kläder vars efterfrågan normalt är beroende av bl.a. säsongvariationer och mode och, som A-son själv har bedömt, utgör något av en färskvara. Mot bakgrund av detta bedömer Revisorsinspektionen att det fanns skäl för A-son att ägna värderingen av varulagret särskild uppmärksamhet, åtminstone i frågan om huruvida bolagets reserv för inkurans i varulagret var tillräcklig.

A-son godtog att bolaget tillämpade ett schablonmässigt inkuransavdrag om tre procent vid värderingen av varulagret. Frågan som Revisorsinspektionen har att ta ställning till är om han genom sina granskningsåtgärder hade grund för att kunna bedöma om denna reservering i bokföringen ledde till att varulagret var värderat i enlighet med värderingsreglerna i årsredovisningslagen.

Dokumentationen visar inte att A-son vidtog några åtgärder som var tillräckliga för att kunna bedöma huruvida den bokförda inkuransreserven var tillräcklig för att varulagret skulle anses vara värderat i enlighet med årsredovisningslagen. I yttrande har han uppgett att man genom bolagets lagerredovisningssystem inte kunde få ut någon statistik över bl.a. tidpunkter för inleverans eller hur länge artiklar hade legat i lager. Enligt Revisorsinspektionens bedömning borde detta, med tanke på antalet lagerställen, ha begränsat möjligheterna att verifiera lagervärderingen på ett tillfredsställande sätt. A-son var enligt egna uppgifter hänvisad till fysisk observation av lagret och intervjuer av personal för att kunna bedöma värdet på lagret. Den redogörelse för åtgärder som han har vidtagit i detta avseende är allmänt hållen. Det går inte utifrån redogörelsen att bedöma om han utförde en granskning av värderingen av varulagret som gav honom grund att godta den bokförda inkuransreserven. Enligt Revisorsinspektionen har han därmed inte gjort sannolikt att en sådan granskning gjordes.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte utförde en tillräcklig granskning av varulagrets värde (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att varulagret var en väsentlig post hade han därför inte grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisions sed.

6 Skriftligt uttalande från företagsledningen (båda bolagen)

I revisionsdokumentationen finns inget skriftligt uttalande från företagsledningen för något av bolagen. Vid ett par ställen i dokumentationen har A-son antecknat att han inte hade inhämtat något skriftligt uttalande, bland annat på en checklista med frågeställningar kring vissa områden som behandlas i ISA.

A-son har uppgett följande.

Han inhämtade inte några skriftliga uttalanden från företagsledningen. Sådana inhämtas numera som standardförfarande.

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.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte för något av bolagen inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen. Genom att avge revisionsberättelse i bolagen trots att han inte hade tillgång till något uttalande från företagsledningen har han åsidosatt god revisions sed.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Ett av revisionsuppdragen har han innehaft i strid med jävsreglerna i aktiebolagslagen. I det andra revisionsuppdraget har han överträtt en förbudsregel i aktiebolagslagen genom att vid granskningen ta hjälp av en person som hade biträtt bolaget med bokföringen. Han har vidare inte i något av bolagen granskat intäktsredovisningen i tillräcklig omfattning. I det ena uppdraget har han inte utfört någon godtagbar granskning av varulagrets värde. Han har slutligen i båda revisionsuppdragen avgett revisionsberättelser utan att ha haft tillgång till något skriftligt uttalande från respektive företagsledning.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger A-son till last är, särskilt med beaktande av att han åsidosatt aktiebolagslagens jävsregler samt tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, 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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.