

D 12

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiska och uppsökande tillsyn (SUT). Ärendet har överförs till detta disciplinärende. RN har granskat A-sons dokumentation av, när SUT-ärendet initierades, senast genomförd revision i fyra aktiebolag, nämligen i **plastbolaget** (räkenskapsåret 1 september 2009–31 augusti 2010), **värdepappersbolaget** (räkenskapsåret 1 maj 2009–30 april 2010), **kosmetikabolaget** (räkenskapsåret 2010) och **hälsobolaget** (räkenskapsåret 1 juli 2009–30 juni 2010).

Nedan behandlas i avsnitt 2 A-sons sätt att dokumentera revisionsarbetet. I avsnitt 3 behandlas hans datering av revisionsberättelsen för värdepappersbolaget och i avsnitt 4 hans granskning av varulagret i kosmetikabolaget. RN:s sammanfattande bedömning redovisas i avsnitt 5.

2 Revisionsdokumentation

2.1 Hälsobolaget – rutingenomgångar och varulager

Hälsobolaget tillverkade och sålde produkter för hälsa och sjukvård. Omsättningen uppgick räkenskapsåret 2009/10 till 13 mnkr och balansomslutningen per balansdagen den 30 juni 2010 till 13 mnkr. Revisionsuppdraget var nytt och A-son valdes till revisor efter räkenskapsårets utgång.

På ett dokument rubricerat Riskbedömning har beträffande såväl posten Försäljning som Kostnader – material och varor, antecknats följande: "Post av hög betydelse för verksamheten avst gm walkthrough." På ett dokument rubricerat Rutinbeskrivning har beskrivits olika rutiner utifrån information som hade erhållits av bolaget.

På ett dokument rubricerat Bedömning av den interna kontrollmiljön finns bl.a. frågan om hur företaget förhindrar att oriktiga utbetalningar kan ske. På samma dokument finns följande standardtext: "Beskriv vilka övriga kontroller som företas för att säkerställa att intäkter och kostnader redovisas med riktiga belopp." Som svar har angetts: "Se rutinkoll och walkthrough." På en checklista anges att ett inköp ska följas från beställning till betalning och att en utleverans från lagret ska följas med avseende på antal och pris. A-son har antecknat "Avstämt vid walkthrough av intäkter". Av en revisionsplan framgår att områden med identifierad risk var bl.a. försäljning/kundfordran. På en checklista rubricerad Kundfordringar/intäkter – verifiering IK har som en standardgranskning angetts att en försäljningstransaktion ska följas från beställning till betalning.

Posten Varulager togs upp till 4,0 mnkr (motsvarande 31 procent av balansomslutningen), varav råvaror och förnödenheter togs upp till 1,1 mnkr och färdiga varor och handelsvaror till 2,9 mnkr. På en checklista rubricerad Varulager har antecknats att närvaro vid inventering inte kunnat ske eftersom A-son hade valts till revisor efter balansdagen. A-son har antecknat att han vid ett besök hos bolaget tog 20 stickprov som stämde av mot lagerredovisningssystemet.

I en rutinbeskrivning har antecknats att värdet av färdigvarorna baserades på inlagda recept för respektive produkt där mängden råvaror lades in enligt receptet och till anskaffningsvärdet.

Därefter tillkom kostnader för personal och andra tillverkningskostnader enligt en särskild mall. I dokumentationen finns en produktkalkyl som för en produkt visar vilka råvaror den innehöll. På detta blad finns två priser antecknade. På en checklista rubricerad Varulager har A-son antecknat att färdigvaror värderades enligt en kalkyl som hade rimlighetsbedömts genom stickprov.

A-son har anfört följande.

Vid granskningen valde teamet slumpvis två fakturor avseende varuinköp. Man kontrollerade att fakturorna var korrekt bokförda och attesterade samt att rätt kvantitet och pris hade gått in på respektive artikel i lagersystemet. På detta vis granskades den interna kontrollen för lager och inköp. Teamet gjorde även en priskontroll av produktkalkyler mot recept för dessa artiklar samt kontrollerade att fakturorna hade betalats.

Vidare granskades den interna kontrollen för kundfordringar och intäkter. Detta skedde genom kontroll av tre stycken leveranser från order till betald kundfaktura. Beskrivningar finns av hur order lades in i systemet, fick ett ordernummer och hur varor plockades från lagret. Granskaren stämde av detta mot datorskärm. Vidare finns beskrivningar av fakturering och betalning. På försättsblad framgår att inköps- och försäljningstransaktioner hade följts från beställning till betalning.

Han besökte bolaget i september 2010 och dokumenterade rutinerna. Vid besöket gjorde han en kontroll av verkligt lager i förhållande till det lager som redovisades i den då aktuella lagerlistan. Detta skedde genom val av 20 stickprov och kontroll av att priserna stämde mot aktuell lagerlista. Tyvärr gjorde han ingen annan notering än den som finns i akten eftersom han utförde kontrollen själv. Även rutinen för prissättning av råvaror i lagersystemet kontrollerades. Råvaror i lagret värderades till inköpspris och färdiga varor till inköpspris plus pålägg. Hans slutsats var att lagret inte var upptaget till för högt värde. Genom hans test av lagerredovisnings-systemet och hans stickprovskontroller hade han tillräcklig grund för att godta det redovisade lagervärdet.

2.2 Rapportering efter slutförd revision – generella iakttagelser

I dokumentationen för **plastbolaget** finns inget som visar om A-son hade haft någon kontakt med bolaget eller avrapporterat revisionen. På en checklista, rubricerad Avslutning av revisionen, finns en fråga: "Har iakttagelser rapporterats till klienten?" Efter denna fråga har antecknats: "Ja, gått igenom bokslutet."

I A-sons dokumentation för **värdepappersbolaget**, **kosmetikabolaget** och **hälsobolaget** finns, förutom en anteckning för värdepappersbolaget om att han skulle påtala att arbetsordning för styrelsen saknades, inget som visar om han hade haft någon kontakt med bolagen eller avrapporterat revisionen. För samtliga tre bolag finns på en checklista rubricerad Slutkontroll två frågor: "Har iakttagelser rapporterats till klienten?" samt "Hur har rapportering till kund skett?" Efter dessa frågor har beträffande värdepappersbolaget antecknats: "Övergripande disk med [P och G]". Vad gäller kosmetikabolaget finns efter frågorna några svårtydda handskrivna anteckningar. Beträffande hälsobolaget finns en hänvisning till en bilaga som innehåller några kortfattade anteckningar.

A-son har i sina yttranden till RN uppgett att han i samtliga fall hade genomgångar med företrädare för respektive bolag i samband med avslutningen av revisionerna. Han har därvid bl.a. gett flera exempel på frågeställningar som han diskuterade muntligen med bolagens företrädare. Han har medgett att hans dokumentation av dessa kontakter är bristfällig.

2.3 RN:s bedömning

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed dokumentera dels sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, dels sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2, 3 och 5 §§ RN:s föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (RNFS 2001:2). Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska bl.a. framgå hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, 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 enligt gällande föreskrifter behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock en stor del av tillsynsmyndighetens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

Beträffande hälsobolaget konstaterar RN att det av A-sons dokumentation inte tydligt framgår hur olika rutingranskningar hade genomförts eller vilka överväganden som hade gjorts. Det finns inte någon dokumentation som visar vilka varor som stickprovsgranskades vid granskningen av posten Varulager. Det är också svårt att utläsa vilken faktisk granskning som skedde av posten Färdigvaror.

RN konstaterar vidare att det av god revisionssed följer att en revisor ska rapportera sina iakttagelser från granskningen till klientens företagsledning och styrelse.¹ Den rapportering som lämnas genom revisionsberättelsen är därvid inte tillräcklig utan det fordras även en genomgång med klienten. Av A-sons dokumentation i denna del framgår inte i något fall vem som gjorde anteckningarna om avrapportering till klienterna, när genomgångar skedde eller vilka frågor som behandlades.

A-sons dokumentation är i nu behandlade avseenden bristfällig. Frågan är då om han på annat sätt har gjort sannolikt att hans granskningar och hans avrapporteringar till klienterna har varit tillräckliga.

RN konstaterar att han i sina yttranden i ärendet relativt utförligt och detaljerat har redogjort för utförda granskningar av hälsobolagets rutiner och av posten Varulager. Hans svar visar också på god kännedom om bolagets rutiner och principer för värderingar och pålägg, en kännedom han inte hade haft om inte granskningar hade skett under detta hans första år som vald revisor i bolaget. Även i fråga om avrapporteringen till bolagets företrädare har han på ett relativt utförligt sätt redogjort för sina åtgärder. RN godtar därför hans uppgifter om granskningar och avrapporteringar. Det får därför antas att han vid revisionen av hälsobolaget hade ett tillräckligt underlag för att kunna förlita sig på viktiga rutiner och för att kunna ta ställning till lagrets existens och värde samt att hans avrapportering till klienterna i samtliga fyra uppdrag var godtagbar.

A-son kan emellertid inte undgå kritik för den bristfälliga dokumentationen. Genom att inte dokumentera granskningen av väsentliga rutiner och en väsentlig balanspost i hälsobolaget och

¹ Se FAR:s uttalande RevU 1 D Annan rapportering än revisionsberättelsen. Uttalandet, som utgör en komplettering till RS, har upphävts. Motsvarande regler följer nu av ISA.

inte i något uppdrag dokumentera sin avrapportering till bolagen i enlighet med gällande föreskrifter har han åsidosatt god revisionssed.

3 Värdepappersbolaget – datering av revisionsberättelsen

Värdepappersbolaget bedrev handel med värdepapper. Omsättningen uppgick räkenskapsåret 2009/10 till 36 mnkr och balansomslutningen per balansdagen den 30 april 2010 till 61 mnkr. Årsredovisningen för räkenskapsåret 2009/10 är daterad den 20 oktober 2010 och A-sons revisionsberättelse den 22 oktober 2010. Såvitt framgår av arbetsprogrammen är flera revisionsåtgärder utförda den 25 november 2010. Dokumenten är även utskrivna denna dag och därefter försedda med handskrivna anteckningar och A-sons signatur. Av ett dokument rubricerat ”Granskning Årsredovisning” framgår att granskning av årsredovisning hade skett den 22 november och att dokumentet hade skrivits ut den 25 november 2010 och därefter försetts med A-sons signatur.

A-son har anfört följande.

Revisionen av värdepappersbolaget var avslutad före den 22 oktober 2010. Därefter fattade styrelsen beslut om en förändrad resultatfördelning i ett närstående kommanditbolag vilket påverkade utformningen av årsredovisningen även för värdepappersbolaget. Den nya årsredovisningen för värdepappersbolaget granskades under november 2010. Styrelsen ändrade inte dateringen av årsredovisningen. Formuleringen av den ursprungliga revisionsberättelsen förändrades inte av ändringen i årsredovisningen och av misstag ändrade han därför inte dateringen på sin revisionsberättelse.

RN gör följande bedömning.

Av god revisionssed följer att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande.² Detta innebär att såväl datering som undertecknande ska ske när revisionsarbetet är avslutat eller kort tid efter det att arbetet avslutats. Det framgår av A-sons dokumentation och yttrande till RN att den slutliga årsredovisningen för värdepappersbolaget inte var upprättad per det datum då A-son daterade sin revisionsberättelse. Genom att datera denna innan han hade avslutat sin granskning har han åsidosatt god revisionssed.

4 Kosmetikabolaget – granskning av varulager

Kosmetikabolaget var varumärkesägare och distributör inom egenvård och kosmetika. Omsättningen uppgick räkenskapsåret 2010 till 11 mnkr och balansomslutningen per balansdagen den 31 december 2010 till 6 mnkr. Posten Varulager redovisades med ca 2 mnkr (motsvarande 33 procent av balansomslutningen). Lagret var beläget på tre orter, M-stad, S-stad och H-stad. A-sons avgav den 13 maj 2011 en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen.

² Se RS 709 Revisionsberättelsens utformning i aktiebolag och andra företag, p. 23 SE. RN hänvisar i beslutet till RS (Revisionsstandard i Sverige) eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av de här aktuella räkenskapsåren. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i ISA (International Standard on Auditing).

I revisionsdokumentationen finns en revisionsplan i vilken har antecknats att varulagret var ett område med identifierad risk och att det var svårt att bedöma inkurans och postens värde. En priskontroll mot fakturor visade fel i sex fall av tio. Revisionsteamet har endast noterat att differenserna var försumbara. Av anteckningar framgår att den medarbetare som besökte lagret i S-stad granskade lagertillgångar till ett värde om 202 tkr.

Av dokumentationen framgår vidare att det största lagret fanns i H-stad och togs upp till 1,1 mnkr. Styrelsens lagerintyg för den delen av lagret har följande utformning: "Undertecknade intygar härmed att inventeringen utförts efter bästa förmåga och att ingen lagertillgång varken undanhållits eller tillagts." A-son har förelagts att förklara varför han godtog ett lagerintyg som saknade uppgift om det inventerade lagrets värde. Han har vidare förelagts att uppge när kontrollinventering senast skedde av lagret i H-stad, att redogöra för sina överväganden beträffande lagrets existens och värde och att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har anfört följande.

Revisionsteamet hade deltagit vid fysiska lagerinventeringar under alla de år han hade reviderat bolaget eftersom bolaget hade haft ett betydande lager. Han bedömde att de differenser som framkom vid priskontrollerna räkenskapsåret 2010 var försumbara. Teamet deltog inte vid lagerinventeringen i H-stad. Detta berodde på att han vid revisionen av räkenskapsåret 2010 överraskades av att det var första gången som det fanns ett lager i H-stad. Han överraskades även av lagrets storlek.

A-son har till sitt yttrande bifogat noteringar från inventeringen i S-stad, daterade den 3 januari 2011. På dessa har antecknats att värdet av lagret i H-stad uppgick till 1,1 mnkr.

RN gör följande bedömning.

Varulagret var en väsentlig post i kosmetikabolagets årsredovisning. De priskontroller som utfördes visade att det förekom prisdifferenser i mer än hälften av de granskade fallen. Vidare innehöll lagerintyget för den största delen av lagret inte någon uppgift om lagrets värde. Med hänsyn till detta borde A-son ha utökat granskningen. Den omständigheten att prisdifferenserna var för sig var försumbara medför inte någon annan bedömning. Av noteringarna från inventeringen i S-stad framgår att det redan den 3 januari 2011 stod klart för revisionsteamet att det fanns ett lager även i H-stad och att värdet av detta lager var väsentligt.

A-sons revisionsdokumentation innehåller emellertid ingenting som tyder på att vare sig han själv eller hans medarbetare utförde någon godtagbar granskning av posten. Han har inte heller genom sina yttranden till RN gjort sannolikt att någon sådan granskning genomfördes. RN drar av detta slutsatsen att granskning var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2.3 angivna bevisbörderegeln). Till följd av detta saknade han grund för att tillstyrka fastställande av kosmetikabolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2010. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har i samtliga fyra uppdrag funnit brister i A-sons sätt att dokumentera sitt arbete. Beträffande värdepappersbolaget har han daterat sin revisionsberättelse per en dag då revisionsarbetet ännu inte var avslutat. I kosmetikabolaget har hans granskning av en väsentlig balanspost varit bristfällig. Bristerna i revisionsarbetet har medfört att han har tillstyrkt fastställande av kosmetikabolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en

disciplinär åtgärd. Särskilt det som läggs honom till last i fråga om granskningen av kosmetikabolagets varulager är allvarligt. Han ska därför meddelas varning.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, justitierådet Kristina Ståhl, vice ordförande, rättschefen Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Bertel Enlund, direktören Per-Ola Jansson och skattejuristen Kerstin Nyquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Peter Strömberg, chefsjuristen Adam Diamant, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt chefsrevisorn Inger Blomberg som föredragit ärendet.