

D 13

1 Bakgrund

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan rörande auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan rör hans uppdrag som vald revisor i ett aktiebolag, importbolaget, för räkenskapsåret 2010. Anmälaren har gjort gällande att det finns felaktigheter i importbolagets årsredovisning, på så sätt att vissa tillgångar är övervärderade, och har mot den bakgrunden ifrågasatt om A-son har utfört sin revision i enlighet med god revisionssed.

Importbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2010 är daterad den 17 februari 2011. A-son lämnade samma dag en revisionsberättelse som inte avvek från standardutformningen. RN har tagit del av hans revisionsdokumentation för räkenskapsåret.

Av handlingarna i ärendet framgår att importbolaget bedrev grossisthandel med konsumentprodukter och att dess nettoomsättning under det aktuella räkenskapsåret uppgick till ca 16,5 mnkr. Balansomslutningen uppgick till ca 9,3 mnkr och fritt eget kapital redovisades med 205 tkr per balansdagen den 31 december 2010. Bolaget uppgavs vara ett helägt dotterbolag till ett cypriotiskt bolag. Importbolaget valde en ny revisor på en extra bolagsstämma den 10 maj 2011.

I ett planeringsdokument för räkenskapsåret har A-son antecknat att han bedömde att posterna *Kundfordringar och försäljning* samt *Varulager* var väsentliga.

När det gäller förutsättningarna för uppdraget har A-son i yttrande till RN uppgett att han vid den aktuella tidpunkten hade varit revisor i importbolaget under ca 20 år. Hans uppfattning var att företagsledaren var mycket kunnig inom såväl juridik som redovisning och att denne också var mycket mån om att allt skulle vara korrekt. Inför revisionen brukade han gå igenom samtliga resultat- och balansposter med företagsledaren. Företagsledaren redogjorde då för omständigheter som var viktiga vid revisionen. De gjorde också gemensamt en bedömning av avgränsningsfrågor, värderingsfrågor och allmänna riskbedömningar. Han har inte vid något sådant tillfälle varit med om att företagsledaren lämnade medvetet felaktig information. Mot den bakgrunden bedömde han att den information som han fick vid genomgångarna med företagsledaren var så tillförlitlig att han kunde begränsa detaljgranskningen i många revisionsmoment. Han inriktade sin granskning på att bedöma att importbolagets tillgångar inte var övervärderade och att dess skulder inte var undervärderade.

2 Granskning av kundfordringar

Enligt årsredovisningen uppgick importbolagets kundfordringar till ca 3,5 mnkr per balansdagen den 31 december 2010 (motsvarande 38 procent av balansomslutningen). Av A-sons dokumentation framgår att knappt 1,5 mnkr av detta belopp avsåg kundfordringar som riktade sig mot ett bolag, A-bolaget. Anmälaren har uppgett att en kreditfaktura till A-bolaget om 775 tkr, som var hänförlig till räkenskapsåret 2010, redovisades i importbolaget först i januari 2011. Kundfordringarna redovisades således enligt anmälaren med ett motsvarande för högt belopp i årsredovisningen för år 2010.

A-sons dokumentation innehåller en kopia på importbolagets kundreskontra och ett utdrag ur A-bolagets leverantörsreskontra per den 31 december 2010. Av importbolagets kundreskontra kan utläsas att A-bolaget inte betalade importbolagets enskilda fakturor – som oftast uppgick till mindre belopp – utan i stället betalade större belopp, 125–325 tkr, två gånger per månad. A-bolagets leverantörsreskontra är sorterad i datumordning, medan importbolagets kundreskontra varken är sorterad i datumordning eller i fakturanummerordning. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han gjorde några särskilda överväganden med anledning av hur kundreskontran var uppställd. I A-bolagets leverantörsreskontra finns det vidare endast ett fåtal poster som avser december 2010, samtliga på relativt små belopp. Den sista posten är från den 6 december. I importbolagets kundreskontra finns det däremot flera poster som avser A-bolaget och som är daterade efter den 6 december 2010, bland annat två större poster om 218 tkr respektive 281 tkr. Slutsumman per den 31 december 2010, 1,47 mnkr, är densamma för de båda bolagen.

Bland kundfordringarna redovisades också en fordran om 1,1 mnkr på ett bolag, B-bolaget. A-son har antecknat i sin dokumentation att fordran enligt företagsledaren ”erkänns av kunden” men att den efter en uppgörelse skulle anses vara en långfristig fordran. Han har antecknat att han bedömde att det inte fanns något nedskrivningsbehov av fordran. Det framgår inte av dokumentationen vilken grund han hade för det ställningstagandet.

A-son har anfört följande.

Ca 87 procent av saldot i kundreskontran avsåg tre kunder. Han gjorde en noggrann genomgång av dessa fordringar tillsammans med företagsledaren. Förutom avstämningen av den största posten, fordran på A-bolaget, bedömde han individuella fakturor för de två andra kunderna. Det förekom ”tröga betalare”, men den övergripande bedömningen var att det inte fanns något nedskrivningsbehov.

Han genomförde sin granskning av importbolagets kundreskontra relativt tidigt på det nya året; den 26 januari 2011. Bokföringen gjordes en gång per månad av en bokföringsbyrå och någon bokföring för år 2011 var inte gjord vid gransknings-tillfället. Han gjorde därför sin granskning utifrån underlag som till största delen var insorterade i pärmar som han bläddrade igenom. Med sin mångåriga kännedom om importbolaget och dess olika typer av affärstransaktioner hade han

inte någon svårighet att bedöma omfattningen av och tillförlitligheten i dessa handlingar. Några större betalningar hade inte hunnit komma in vid gransknings-tillfället. Han gjorde en avstämning mot motpart där så var möjligt och i övrigt värderade han den information som företagsledaren gav om fordringens tillförlitlighet och importbolagets möjligheter att få betalt.

Kundfordringarna mot A-bolaget granskade han genom att göra en avstämning mellan importbolagets kundreskontra och A-bolagets leverantörsreskontra. Totalbeloppet var avstämt mellan bolagen och det var inte någon tvekan om att bolagen var ense om att saldot var korrekt. Importbolaget och A-bolaget hade under året gjort gemensamma inköp från Kina bland annat på grund av samlastning av containrar, och de hade därför en mängd fakturor öppna i reskontran. Under hösten 2011 fick han uppgift om att en kreditnota som skulle ha belastat resultatet år 2010 hade bokförts i januari 2011. Detta kom som en överraskning för honom och han vet inte hur felet hade uppkommit. Enligt företagsledaren kan felet ha uppstått på grund av ett datafel, men det är också tänkbart att fakturan hade satts in i fel pärm. Vid sin granskning upptäckte han inte något som indikerade felet. Kreditfakturan ingick inte i A-bolagets leverantörsreskontra per den 31 december 2010.

B-bolaget var en stor och betydelsefull kund till importbolaget. Företagsledaren i importbolaget hade varit med om att etablera B-bolaget, som var registrerat i Estland. Företagsledaren var också personligen bekant med ägaren till B-bolaget, hade stora förhoppningar på det bolaget och var beredd att eventuellt gå in som delägare. Företagsledaren hade bedömt B-bolaget som en tillförlitlig kund och hade medvetet låtit B-bolaget få längre kredittider. Det förelåg enligt företagsledarens bedömning inte något behov av att skriva ner fordran. A-son hade inget att invända mot denna bedömning. Han kan inte se av sina anteckningar om importbolaget hade fått några säkerheter för sin fordran på B-bolaget.

Av A-sons uppgifter till RN framgår inte om han noterade de ovan beskrivna avvikelserna mellan uppgifterna i importbolagets kundreskontra och A-bolagets leverantörsreskontra vad avser fakturor daterade i december 2010. Han har inte heller redogjort för någon granskning av importbolagets fordran på B-bolaget eller angett när och hur uppgörelsen mellan bolagen träffades.

RN gör följande bedömning.

Posten Kundfordringar utgjorde 38 procent av importbolagets tillgångar och var således väsentlig. A-son hade därför anledning att ägna denna post särskild uppmärksamhet.

Vad gäller fordringarna på *A-bolaget* fanns det, vad avser fakturor utfärdade i december 2010, stora differenser mellan å ena sidan importbolagets kundreskontra och å andra sidan A-bolagets leverantörsreskontra. Detta borde ha föranlett A-son att granska dessa fordringar särskilt noggrant.

A-son har inte redogjort för några andra granskningsåtgärder avseende kundfordringarna på A-bolaget än *dels* en avstämning av saldot mot A-bolaget,

dels den betalnings- och periodiseringskontroll som han gjorde genom att ta del av ännu inte bokförda verifikationer avseende år 2011. Därutöver har han förlitat sig på företagsledarens uppgifter om fordringarna och om importbolagets möjligheter att få betalt.

Vad avser fordringarna på *B-bolaget* har han inte redogjort för några självständiga granskningsåtgärder vad avser fordringarnas värde. Han har endast hänvisat till den bedömning av postens värde som företagsledaren hade gjort, trots att omständigheterna – såsom att importbolaget skulle ha träffat en uppgörelse med kunden om utökad kredittid, att han saknade kännedom om huruvida det fanns säkerheter för fordran och att fordringsbeloppet var ett för importbolaget väsentligt belopp – borde ha föranlett honom att göra en fördjupad granskning. Han har inte heller ifrågasatt rubriceringen av posten som var redovisad en omsättningstillgång, trots att han har antecknat att den skulle anses vara en långfristig fordran och därför borde redovisas som en anläggningstillgång.

Sammantaget var A-sons granskning av importbolagets kundfordringar – och särskilt då de kundfordringarna som riktade sig mot A-bolaget och B-bolaget – bristfällig. Kundfordringarna utgjorde en väsentlig post. Den otillräckliga granskningen medförde därför att A-son inte hade grund för att tillstyrka fastställande av importbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed. Han har också åsidosatt god revisions sed genom att godta att fordran mot B-bolaget redovisades som en kundfordran i årsredovisningen, trots att den enligt bolagets egna uppgifter var att bedöma som en långfristig fordran.

3 Förutbetalda kostnader

I importbolagets årsredovisning redovisades posten Förutbetalda kostnader med 533 tkr. Enligt A-sons dokumentation avsåg merparten av beloppet, 457 tkr, förutbetalda försäljningskostnader (330 tkr det föregående räkenskapsåret). Det framgår vidare av dokumentationen att posten hade beräknats som en viss procent av importbolagets täckningsbidrag och att A-son granskade att bolaget hade beräknat posten utifrån samma princip som föregående år. Dokumentationen innehåller dock inte några anteckningar om vilka kostnader som skulle anses vara försäljningskostnader.

A-son har anfört följande.

Importbolaget importerade i stort sett samtliga produkter från Kina. De stora varupartierna var alltid sålda till bestämda köpare innan importbolaget gjorde en beställning. För samtliga artiklar upprättade företagsledaren en förkalkyl som omfattade inköps- och hemtagningskostnader. Samtidigt beräknade denne de försäljningskostnader som skulle komma att belasta produkten. Syftet med detta var att fastställa en prognostiserad vinstmarginal. Importbolaget lade således in kostnaderna för försäljningen i sin produktkalkyl när de hade uppstått, vilket var långt innan varorna levererades till kund. Därför balanserade importbolaget varje

år en del av orderstockens värde som förutbetalda försäljningskostnader för redan sålda partier. De aktiverade försäljningskostnaderna var inte definierade till vissa kostnadsslag. Det enda skälet till att bolaget redovisade på detta sätt var att produktkalkylen skulle vara korrekt, och det hade på intet sätt något resultatreglerande syfte. Produktkalkyleringen var företagsledarens viktigaste styr- och resultatuppföljande instrument och det sköttes varje år på ett noggrant och likartat sätt. Företagsledaren följde noggrant upp dessa produktkalkyler efter det att försäljning hade skett.

Vid bokslutet hade han och företagsledaren en genomgång av grunden för balansposten. Importbolaget hade redovisat på ett liknande sätt under flera års tid och han hade accepterat förfarandet vid tidigare revisioner. Han hade inte funnit att det användes av något annat skäl än det som företagsledaren hade redogjort för, och han bedömde därför att det kunde anses bidra till att ge ett rättvisande resultat för varje räkenskapsår. Han har också granskat att balanspostens värde upptogs med ungefär samma procentsats varje år. Han skulle ha kommenterat värderingen i revisionsberättelsen, om han inte hade gjort den bedömningen att företagsledarens internredovisning och värdering var konsekvent mellan åren och grundad på redovisningsprinciper som gick att försvara.

A-son har inte uppgett på vilken grund han ansåg att det var korrekt av bolaget att aktivera beräknade försäljningskostnader.

RN gör följande bedömning.

Av 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) framgår vissa grundläggande redovisningsprinciper som ska iakttas vid upprättandet av balansräkning, resultaträkning och noter. Bl.a. gäller att värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet.

Importbolaget har i samband med sina inköp gjort vissa beräkningar av försäljningskostnader i syfte att bättre kunna styra och följa upp verksamhetens resultat. Dessa kalkyler har dock även fått genomslag i importbolagets externa redovisning genom att försäljningskostnader redovisades i årsredovisningen som en tillgång under rubriken Förutbetalda kostnader.

Som framgår av A-sons redogörelse beräknades posten på ett schablonmässigt sätt för att motsvara de kostnader för transport m.m. som företagsledaren bedömde skulle komma att belasta varorna. Redan det faktum att de redovisade försäljningskostnaderna inte utgjordes av faktiska kostnader som bolaget hade betalat borde ha föranlett A-son att utreda närmare om det var godtagbart att redovisa dem som förutbetalda kostnader. A-son har inte i tillräcklig utsträckning övervägt om det var förenligt med årsredovisningslagen att redovisa posten som en tillgång i årsredovisningen. Han har härigenom åsidosatt god revisionsd.

4 Granskning av varulager

Bolaget redovisade per balansdagen den 31 december 2010 posten Varulager med 4 mnkr (motsvarande 43 procent av balansomslutningen). A-son har i sin dokumentation antecknat att han tittade på de inventeringslistor och ”svinnrapporter” som lagerhållaren, ett externt bolag, hade upprättat. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om de listor som ingår i denna är bolagets lagerlistor eller lagerhållarens. Inte heller framgår det om A-son närvarade vid någon inventering av bolagets lager. Han har noterat att lagret var prissatt till kalkylpris inklusive hemtagningskostnader och att befintlighet och svinn garanterades av lagerhållaren samt att rutinen hade fungerat utan större avvikelser sedan år 2009. Han har vidare bedömt att lagerrutinen med lagerhållaren fungerade bra.

A-son har anfört följande.

Varulagret var dokumenterat i ett stort antal pärmar. Avstämningar gjordes regelbundet av importbolaget och lagerhållaren, som var helt fristående från importbolaget. Det fanns inget som indikerade att lagerhanteringen inte var tillförlitlig. Lagerhållaren tog emot godset vid leverans från Kina, rapporterade eventuella avvikelser samt levererade och rapporterade om genomförda leveranser. Eventuellt svinn betalades av lagerhållaren. Hans dokumentation behandlar de tester som han gjorde av vissa moment i lagerhållningen, men den visar bara en bråkdel av de dokument som han tog del av. Lagerhanteringen kontrollerades av företagsledaren. Den största delen av hans genomgång med företagsledaren rörde lagrets existens och värde. Varje år genomförde han och företagsledaren även långtgående analyser av försäljning, bruttovinst och kalkylprissättning av produkterna. Hans kännedom om företagsledarens uppriktiga strävan efter korrekthet och noggrannhet vid bedömning av affärsrelationer innebar att han vid sin bedömning kunde vara trygg i att rutinerna fungerade. Eftersom en oberoende lagerhållare genomförde inventeringen och garanterade dess existens, bedömde han att det inte var nödvändigt att själv åka till lagerhållaren och i efterhand göra några tester. Innan lagerhållaren övertog lagerhanteringen för importbolaget, genomfördes lagerinventeringar varje år och han närvarade då vid dessa. Han kontrollerade inte uppgiften om att eventuellt svinn betalades av lagerhållaren.

RN gör följande bedömning.

Av punkten 5 i RS 501 *Revisionsbevis – överväganden beträffande särskilda poster*, framgår att en revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering om detta inte är ogörligt.¹ Hur en revisor ska förhålla sig till ett varulager som förvaras och står under kontroll av en tredje part behandlas i punkten 18. Utgångspunkten är att revisorn ska skaffa sig bekräftelse direkt från

¹ RN hänvisar till RS eftersom detta regelverk gällde vid revisionen av det aktuella räkenskapsåret. För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare finns motsvarande regler i International Standard on Accounting (ISA). Bestämmelser motsvarande RS 501 finns i ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster*.

den tredje parten om lagrets kvalitet och tillstånd. Beroende på varulagrets väsentlighet ska revisorn även överväga:

- tredje parts integritet och oberoende,
- att observera den fysiska lagerinventeringen eller låta någon annan revisor observera den,
- att begära in ett utlåtande från någon annan revisor om huruvida tredje parts redovisningssystem och system för intern kontroll är tillräckliga, detta för att försäkra sig om att varulagret är rätt räknat och tillräckligt säkerställt, samt
- att inspektera tredje parts dokumentation av varulagret, t ex lagerkvittenser eller att begära bekräftelse från andra parter om varulagret har pantsatts som säkerhet.

A-son genomförde vid den aktuella revisionen inte någon av de ovan nämnda granskningsåtgärderna. Han har inte ens gjort gällande att han utförde någon kontroll av de priser som låg till grund för värderingen av olika lagerposter eller att han kontrollerade uppgiften om att lagerhållaren ersatte uppkommet svinn. De granskningsinsatser som framgår av hans dokumentation, framför allt granskning av inventeringslistor och ”svinnrapporter”, samt olika genomgångar med företagsledaren var inte av det slag att de kunde bekräfta vare sig lagerpostens existens eller dess värde. Hans granskning av importbolagets varulager har därför inte varit sådan att den gav honom möjlighet att med rimlig grad av säkerhet bedöma varulagrets existens och värde per balansdagen. Han hade därmed inte grund för att tillstyrka fastställande av resultat- och balansräkningarna. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

5 Fordran på koncernbolag

I årsredovisningen redovisade importbolaget Fordran på närstående företag med 769 tkr (819 tkr det föregående räkenskapsåret). Som underlag för denna post finns i A-sons dokumentation ett utdrag ur en balansräkning från år 2008 från importbolagets cypriotiska moderbolag där skulden redovisades med samma belopp som för år 2007, 86 827 euro. A-son har antecknat att fordran var oförändrad, att den var upptagen som en långfristig skuld i det cypriotiska företaget och att han hade efterfrågat en aktuell årsredovisning. Han har noterat att posten var avstämd och kunde godtas.

A-son har anfört följande.

Företagsledaren hade inte fått någon aktuell årsredovisning från Cypern, men ingenting hade förändrats mellan bolagen. Han hade inte någon anledning att betvivla företagsledarens uppgifter. Fordran skulle rätteligen ha benämnts fordran på koncernbolag. #

RN gör följande bedömning.

A-son hade vid tidpunkten för sin revision inte tillgång till några aktuella underlag rörande fordran på det cypriotiska moderbolaget. Han vidtog inte några egna granskningsåtgärder av låneförhållandet eller av det cypriotiska bolagets betalningsförmåga. Han förlitade sig i stället helt på företagsledarens uppgifter.

Eftersom han därmed inte hade gjort någon självständig granskning av fordrans existens och värde, hade han inte grund för att godta att fordran redovisades till sitt nominella värde. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

6 Balanserade utvecklingskostnader

Per balansdagen den 31 december 2010 redovisade importbolaget balanserade utvecklingskostnader om 150 tkr. Det framgår av jämförelsesiffrorna i årsredovisningen att posten hade redovisats med samma belopp även närmast föregående balansdag och att några avskrivningar inte hade gjorts under räkenskapsåret. A-son har i dokumentationen antecknat att posten avsåg varumärken och att bolaget inte gjorde avskrivningar då värdet ansågs avkasta intäkter flera år framöver. Som slutsats har han noterat att han godtar posten ”med VD:s motivering”.

A-son har anfört följande.

De balanserade utvecklingskostnaderna avsåg framtagande av varumärken och registrering av dem. Bolaget strävade efter att sälja varje varugrupp under ett eget profilerat varumärke. Marknadsvärdet av de registrerade varumärkena bedömdes vida överstiga det bokförda värdet. Behovet av nedskrivning diskuterades vid varje bokslut.

RN gör följande bedömning.

Av 4 kap. 4 § årsredovisningslagen framgår att anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Det förhållandet att en anläggningstillgång bedöms ha ett verkligt värde som överstiger det bokförda värdet på tillgången är inte skäl för att underlåta att göra avskrivningar. Importbolaget har underlåtit att göra avskrivningar på balanserade utvecklingskostnader i enlighet med årsredovisningslagens krav. Genom att godta en redovisning som stod i strid med årsredovisningslagen har A-son åsidosatt god revisionsred.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har vid sin revision av importbolaget räkenskapsåret 2010 gjort en bristfällig granskning av bolagets kundfordringar och varulager, som båda utgjorde väsentliga poster. Han har även gjort en otillräcklig granskning av en fordran på importbolagets utländska moderbolag. Vidare har han inte i tillräcklig utsträckning övervägt om det var förenligt med årsredovisningslagen att redovisa försäljningskostnader som en tillgång i årsredovisningen per balansdagen. Han har också utan grund godtagit att bolaget underlät att göra avskrivningar på immateriella anläggningstillgångar. Han har slutligen godtagit att en fordran i årsredovisningen redovisades under fel rubrik. Bristerna i hans granskning var sådana att han inte har haft grund för att tillstyrka fastställande av importbolagets resultat- och balansräkningar för räkenskapsåret 2010.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Med hänsyn till att det som läggs honom till last är allvarligt ska han 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, skattedirektören Vilhelm Andersson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, experten Elin Eriksson samt revisionsdirektören Kerstin Stenberg som föredragit ärendet.