

D 15

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) systematiskt uppsökande tillsyn (SUT). Det som därvid har framkommit har föranlett RN att öppna det här disciplinärendet. RN har i disciplinärendet granskat A-sons revisioner av fyra aktiebolag och har valt att i detta beslut fokusera på granskningen av ett av dessa bolag. Bolaget bedrev import och försäljning till återförsäljare i Sverige, Danmark och Finland av hemtextilier men hade också en butik. Det ingick i en koncern som också bedrev verksamhet i andra länder. För det förkortade räkenskapsåret 1 juli–31 december 2011 uppgick omsättningen till 14 mnkr och resultatet före skatt till minus 4 mnkr. Balansomslutningen uppgick till 24 mnkr, varav eget kapital utgjorde ca 100 tkr. A-sons revisionsberättelse var upprättad enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitten 3–7 redogörs för RN:s utredning och bedömning av A-sons granskning av bolagets redovisningssystem, försäljning, varulager och kundfordringar samt för myndighetens bedömning av ett intyg som A-son har avgett. I avsnitt 8 finns RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd.

2 Allmänt om en revisors skyldighet att dokumentera sina revisioner

En auktoriserad eller godkänd 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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ 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 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 RN:s 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

¹ 4 § hade före den 1 augusti 2013 beteckningen 5 §.

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 därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att granskningen inte har varit tillräcklig.

3 Dokumentationen av brister i bolagets redovisningssystem

A-sons dokumentation

A-son använde datorstöd för att bl.a. analysera en s.k. SIE-fil som han hade fått från bolaget.² Enligt analysen fanns det ett antal dubbla verifikat, medan det i andra fall saknades verifikat. Det fanns även ett antal s.k. haltande verifikat.³ Dessa förhållanden noterade också revisionsteamet. Den kommentar som teamet gjorde var att alla problem skulle lösa sig när bolaget fick en ny version av sitt redovisningsprogram. Det finns inte någon dokumentation som utvisar att A-son gjorde några bedömningar av vilka effekter som problemen med redovisningssystemet skulle kunna ha på bolagets redovisning.

A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Problemen med saknade och dubbla verifikat återkom under flera års tid. Första gången problemen uppkom gjorde revisionsteamet en undersökning av orsaken. Man fann då att saknade verifikat fanns och var insatta på rätt ställe i bolagets pärmar. Vidare fann man förklaringar till varför bolagets rutiner kunde generera dubbla verifikationsnummer. Genom revisionsteamets arbete kunde han konstatera att bokföringen var korrekt och att felet låg i analysprogrammet. Revisionsteamet tog upp frågan med leverantören av analysprogrammet men fick inte någon förklaring. Han drog slutsatsen från undersökningen att avvikelserna inte innebar någon risk för ofullständigheter eller fel i redovisningen.

RN:s bedömning

Att ett företags bokföringsprogram fungerar på ett korrekt sätt är en viktig faktor i revisorns bedömning av risken för väsentliga fel. I det här fallet ger A-sons dokumentation intryck av att det fanns allvarliga brister i bolagets bokföringsprogram. A-son har upplyst att problemen kunde härledas till analysprogrammet och inte till bokföringen. RN konstaterar att den slutsatsen inte framgår av hans dokumentation.

Som framgår av avsnitt 2 ovan ska en revisor dokumentera sin revision på sätt som anges i revisorslagen och RN:s föreskrifter. Kraven förtydligas i ISA 230 *Dokumentation av revisionen* p. 8 som kräver bl.a. att revisorn ska dokumentera betydelsefulla frågor som har uppstått under revisionen, vilka slutsatser som har

² SIE är ett filformat som gör det möjligt att på ett standardiserat sätt överföra information från ett dataprogram till ett annat, t.ex. från ett bokföringsprogram till ett analysprogram.

³ Verifikat som inte balanserar innebär att bokningar i debet och kredit har olika belopp.

dragits från dessa och vilka betydelsefulla professionella bedömningar som har gjorts till följd av dessa slutsatser. I förevarande fall skulle A-son ha dokumenterat sin slutsats att bolagets redovisningssystem, trots misstankarna om annat, fungerade tillfredsställande. Eftersom redovisningssystemets funktionalitet är helt grundläggande för vilka slutsatser en revisor kan dra av sin revision, utgör hans underlåtenhet att göra detta en betydande brist i hans dokumentationsskyldighet. Genom att inte dokumentera sin bedömning av redovisningssystemets funktionalitet på ett tillräckligt sätt har han åsidosatt god revisionssed.

4 Granskning av försäljning

A-sons dokumentation m.m.

I A-sons dokumentation finns en kommentar av innebörd att revisionsteamet hade bedömt den interna kontrollen som tillfredsställande men att teamet, på grund av det stora antalet transaktioner och ett antal olika försäljningsställen, inte kunde förlita sig på den interna kontrollen utan skulle utöka sin substansgranskning.

Den substansgranskning som framgår av dokumentationen är följande. Revisions-teamet gjorde en övergripande analys för räkenskapsåret och jämförde omsättningen med föregående års. Teamet konstaterade att omsättningen hade sjunkit. I dokumentationen ingår den sista fakturan för år 2011 och den första för år 2012. Dokumentationen innehåller också statistik för försäljningen och övriga intäkter per månad. Det finns dock ingen dokumentation som visar om teamet gjorde några överväganden med anledning av statistiken.

A-son har till RN gett in en rutinbeskrivning för bolagets försäljningsrutin från föregående års dokumentation. Av rutinbeskrivningen framgår att varor, som enligt plocklista ska levereras men inte finns på plats, ska restnoteras. En anställd på ekonomiavdelningen godkänner fakturor för bokföring. Personen brukar bläddra igenom fakturorna på dataskärmen för att se så att inget ser konstigt ut. Att alla varor blir fakturerade säkerställs genom att de annars skulle ligga kvar i lagersystemet.

A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Räkenskapsåret var bara sex månader långt och hans granskning av det föregående räkenskapsåret hade genomförts relativt nyligen. Riktigheten och fullständigheten i försäljningsbeloppet säkerställdes genom att han uppdaterade sin bedömning av bolagets rutiner och av bolagets interna kontroller i försäljningsrutinen. Den uppdateringen finns i den akt för det föregående räkenskapsåret som han har sänt in till RN. Rutinen innehöll ett antal kontrollmoment som minskade risken för väsentliga fel i intäktsrutinerna. Genom en walk-through⁴ kunde han avgöra att den kontroll

⁴ Enligt den ordlista som finns intagen i FAR:s samlingsvolym Revision innefattar ett ”walk-through”-test spårning av ett fåtal transaktioner genom systemet för finansiell rapportering.

som en av bolagets anställda utförde av bolagets fakturor vid sin datorskärm utgjorde en relevant intern kontrollåtgärd. Kontrollmomentet dokumenterades dock inte. Vid förfrågan fick han beskedet att rutinen var oförändrad. Detta gav honom underlag för bedömningen att detaljgranskningsåtgärderna inte behövde vara alltför omfattande. Han gjorde en analytisk granskning av intäkterna och bruttomarginalen för året och intäkterna per månad under året. Därtill genomförde han en granskning av att fakturanummerserien var obruten och han kontrollerade avklippet⁵ vid årsskiftet. Försäljningen till utländska koncernbolag kontrollerades mot bokföringen i samband med koncernredovisningen. De revisionsbevis som han fick genom dessa åtgärder var i linje med hans planering och han ansåg sig därför ha tillräckliga underlag för att acceptera posten intäkter.

RN:s bedömning

Revisionsteamet uttryckte i planeringen av revisionen för det aktuella räkenskapsåret att den interna kontrollen var tillfredsställande men att man ändå inte kunde förlita sig på denna utan avsåg att utöka sin substansgranskning. A-son har emellertid till RN uppgett att han vid sin granskning förlitade sig på en rutingenomgång som var gjord året innan.

RN konstaterar att det inte kan utläsas vare sig av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till RN hur han bedömde att de kontrollaktiviteter som han har hänvisat till skulle kunna utgöra revisionsbevis för att försäljningsbeloppet hade redovisats utan något väsentligt fel för det nu aktuella räkenskapsåret. Detsamma gäller den walk-through som han har uppgett att han hade genomfört föregående år. RN finner därför att han inte genom sin begränsade granskning hade tillräckliga underlag för att kunna förlita sig på den interna kontrollen. Han var då hänvisad till substansgranskning.

Såvitt kan utläsas av A-sons dokumentation var emellertid den enda substansgranskning som utfördes en jämförelse av räkenskapsårets omsättning med omsättningen för föregående år. Han har i sina yttranden till RN tillagt att han gjorde en analytisk granskning av intäkterna per månad under året, en granskning av att fakturanummerserien var obruten och att han kontrollerade avklippet vid årsskiftet. Slutligen kontrollerade han försäljningen till utländska koncernbolag. Med hänsyn till att han inte kunde förlita sig på den interna kontrollen var dock, enligt RN:s uppfattning, dessa granskningsåtgärder otillräckliga.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att de åtgärder som framgår av A-sons dokumentation och av hans yttranden till RN inte gav tillräckliga revisionsbevis för någon slutsats vad gäller försäljningen för räkenskapsåret. Han hade således inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

⁵ Med avklipp menas här att transaktioner bokförs på rätt sida av en inventering eller ett bokslutsdatum.

5 Varulager

A-sons dokumentation

Varulagret togs upp till 15 mnkr – av en total balansomslutning om 24 mnkr – och var därmed den största tillgångsposten.

Vad gäller lagrets *existens* framgår det av A-sons dokumentation att en av hans medarbetare var närvarande vid inventeringen den 20 december 2011. Enligt dokumentationen togs stickprov som sedermera stämde av mot lagerlistor. För de inventerade artiklarna (11 poster av totalt 5 000 artikelnummer) kontrollerades även om en eventuell förändring hade skett under tiden mellan inventeringsdatumet och bokslutsdatum. I dokumentationen finns ingen notering om hur urvalet gjordes.

Det finns inte någon dokumentation som utvisar om den revisionsmedarbetare som var närvarande vid inventeringen skaffade information för att i efterhand kunna kontrollera dels avklippet, dels att de inventeringslistor som användes vid inventeringen var samma som de som kom med i den slutliga sammanställningen av inventeringsresultatet. Det finns inte heller någon notering i dokumentationen som visar om medarbetaren gjorde en bedömning av hur inventeringen faktiskt utfördes, dvs. om bolagets inventeringsinstruktioner följdes.

När det sedan gäller varulagrets *värde* visar dokumentationen att teamet utförde pristester för att beräkna *anskaffningsvärdet* för de poster som kontrollräknades genom att jämföra det priset till vilket lagerposterna tagits upp i bokslutet med dithörande inköpsfakturor. Av dokumentationen framgår att det fanns avvikelser mellan det av bolaget använda priset och de inköpsfakturor som hade granskats.

I arbetsprogrammet finns vad beträffar *nettoförsäljningsvärdet*⁶ noterat att detta värde, i likhet med tidigare år, efter ett schablonmässigt avdrag om 3 procent beräknades till 97 procent av anskaffningsvärdet. Lagervärdet var stort och lönsamheten var fallande och detta bedömdes kunna ha betydelse för frågan om nettoförsäljningsvärdet var för högt upptaget. Varor som hade legat länge i lager borde enligt den dokumenterade bedömningen ha ett lägre värde än 97 procent av anskaffningsvärdet. Den som var ansvarig för lagret bedömde också att det fanns sådant som var ”hyllvärmare”, men bolaget bedömde att detta gick att sälja till åtminstone anskaffningsvärdet och att detta i så fall motiverade att endast schablonen om 3 procent användes.

Det finns också en notering från slutrevisionen enligt vilken den verkställande direktören uppgav att alla produkter gick att sälja till fullt pris. Bland annat kunde gamla varor säljas till andra länder. Det senaste året hade det gjorts bra inköp och icke säljbara varor hade rensats ut. Försäljningen ökade under år 2012 och lagret bedömdes kunna komma att minska.

⁶ A-son har i sin dokumentation och sina svar till RN använt begreppet inkurans. Som framgår nedan är termen som används i årsredovisningslagen (1995:1554) nettoförsäljningsvärde. RN använder därför det begreppet konsekvent i detta beslut.

I dokumentationen finns det ingen notering om hur stort värde som gamla varor representerade. Det finns inte heller någon notering om när den eller de uppgivna lagerrensningarna hade gjorts, hur omfattande de var och vilket värde de representerade.

A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att lagret var en post med hög risk för väsentligt fel och att bolaget inte hade system och rutiner som han kunde förlita sig på vid sin granskning.

Beträffande varulagrets *existens* bedömde han, baserat på erfarenheter från tidigare år, att inventeringsrutinerna var bra. Han byggde därför sin granskning på att det fanns ändamålsenliga skriftliga inventeringsrutiner och att dessa följdes samt på observation på plats av hur inventeringen genomfördes. Om han kunde konstatera att existerande instruktioner följdes, räckte det med att han räknade ett mindre antal poster. Han ansåg inte att risken för fel vid inventeringen var hög. Den stora risken låg i stället i bedömningen av nettoförsäljningsvärdet.

Hans medarbetare gav honom en muntlig redovisning av hur bolaget genomförde inventeringen. Revisionsteamet utförde i samband med inventeringen ett antal granskningsmoment utöver vad som har dokumenterats.

När det gäller avklippet var lagret helt stängt vid inventeringen, vilket reducerade risken för fel till ett minimum. Han ansåg sig därför inte behöva kommentera detta vidare.

Hans medarbetare hade kontroll över inventeringslistorna. Den notering som finns i dokumentationen lyder: ”Kontroll av lagerlistor per 111231 har även gjorts och förändringar i jmf med ursprunglig lagerlista avser sålda varor för en av de inventerade produkterna.”

När det gäller *värderingen* av lagret rapporterade hans revisionsmedarbetare att lagret var värderat till anskaffningsvärdet. Det bekräftades genom stickprov vid pristestet varvid lagervärdet kontrollerades mot inköpsfakturer. Eftersom medarbetaren var erfaren, nöjde han sig med att konstatera att alla granskningsmoment hade utförts och att läsa slutsatsen av arbetet. I efterhand kan han konstatera att dokumentationen på detaljnivå hade kunnat vara tydligare.

De prisavvikelser som framgår av dokumentationen rapporterades inte till honom. När han i efterhand gick igenom dokumentationen, kunde han bedöma att vissa skillnader berodde på valutakursdifferenser från anskaffningsdatumet till bokslutsdagen. För andra poster handlade det om inköp från Indien, vilket i normalfallet innebär relativt höga hemtagningskostnader. Det förefaller därför sannolikt att skillnaden berodde på hemtagningskostnaderna.

Anledningen till att urvalet bara uppgick till 11 poster av 5 000 var följande. Han ansåg för det första att bolaget hade ett lagersystem som möjliggjorde att

inleveranser lades in till aktuellt inköpspris med ett schablonmässigt pålägg för hemtagningskostnader. För det andra betraktade han den person som var ansvarig för lagret som erfaren, kompetent och noggrann. Arbetsfördelningen var dock inte tillräckligt bra för att han skulle kunna förlita sig på den interna kontrollen. Däremot var det hans bedömning att rutinen för beräkning av anskaffningsvärde vid inleverans ändå framstod som väl fungerande. Om han inte påträffade några orimliga avvikelser vid sin bruttovinstanalys eller vid besöket vid lagerinventeringen, kunde det räcka med ett mindre urval vid beräkningen av anskaffningsvärdet. Hans medarbetare rapporterade inte några avvikelser vid pristester och därmed fick han de revisionsbevis han sökte. Han fann inte heller i efterhand något tecken på att lagervärdet skulle ha varit fel.

Hans granskningsåtgärder beträffande *nettoförsäljningsvärdet* var följande. I samband med okulär besiktning av lagret vid inventeringen konstaterades att varorna var i gott skick. Däremot fanns det varor som hade legat länge i lagret. Beträffande dessa upplyste honom bolaget om att en större andel av lagret bedömdes kunna säljas till andra länder, och ledningen gav flera exempel på sådana produkter. Dessutom hade försäljningsorganisationen stärkts.

Noteringarna i arbetsprogrammet beträffande nettoförsäljningsvärdet föranledde honom att fördjupa granskningen av detta område för att få fram mer information. Då bolaget saknade egen uppföljning av ålder per artikel eller artikelgrupp var han hänvisad till att genomföra intervjuer och ställa kontrollfrågor till företagsledningen. Dokumentationen av detta fanns i moderbolagets revisionsakt.

Med utgångspunkt i de redovisade åtgärderna och det faktum att inkuransreserven⁷ faktiskt hade höjts från 100 tkr till 438 tkr ansåg han att han kunde acceptera denna reserv.

RN:s bedömning

Lagrets fysiska existens

A-sons dokumentation visar att en medarbetare var närvarande vid inventeringen och att denne kontrollräknade 11 artiklar av 5 000. RN noterar att dokumentationen saknar information om hur bolaget utförde inventeringen och hur medarbetaren säkerställde att avklippet runt inventeringen var korrekt. Inte heller innehåller dokumentationen sådana uppgifter som behövdes för att säkerställa att de inventeringslistor som togs fram vid inventeringen överensstämde med de som sedan användes för redovisningen.

Sedan RN ställt frågor om A-sons granskning av lagret har han uppgett att ytterligare ett antal granskningsmoment utfördes. Dokumentation saknas dock för dessa moment. Som RN redogör för i avsnitt 2 får i ett fall då revisorn inte har dokumenterat sina granskningsåtgärder enligt gällande föreskrifter, det anses åligga revisorn att på annat sätt göra de granskningsåtgärder som han eller hon påstår sig har utfört sannolika. Det förutsätter vanligen att revisorn lämnar så relevanta och

⁷ Inkuransreserven är här skillnaden mellan lagrets anskaffningsvärde och dess nettoförsäljningsvärde.

detaljerade uppgifter om vidtagna åtgärder att det är möjligt för RN att med utgångspunkt från uppgifterna göra en konkret bedömning av om vidtagna åtgärder varit ändamålsenliga och tillräckliga. RN anser att de uppgifter som A-son har lämnat inte är av det slaget och att han har alltså inte gjort sannolikt att han har utfört något arbete utöver det som han har dokumenterat. Det arbete som har dokumenterats är inte tillräckligt för att A-son skulle kunna göra en tillfredsställande bedömning av lagrets existens.

Lagrets värde

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

Vad gäller *anskaffningsvärdet* granskade teamet elva av 5 000 artiklar. I sin planering konstaterade A-son allmänt att han inte förlitade sig på den interna kontrollen. Till RN har han dock uppgett att han noterade att systemet möjliggjorde att inleveranser lades in till aktuellt inköpspris med ett schablonmässigt pålägg för hemtagningskostnader, att han hade stort förtroende för den person som var lageransvarig och att lagersystemet enligt hans mening fungerade väl.

RN gör bedömningen att den allmänna uppfattning som A-son hade om lagersystemets funktion inte kunde läggas till grund för en slutsats om lagrets anskaffningsvärde utan att han också granskade interna kontrollaktiviteter. Eftersom han inte granskade några sådana aktiviteter, var han hänvisad till att göra en substansgranskning.

Den teammedlem som granskade de elva artiklarna accepterade relativt stora avvikelser mellan lagervärdet och de underlagen som respektive lagerposts anskaffningsvärde stämde av mot. Avvikelser av detta slag måste följas upp under revisionen. Att underlåta detta ger en stor osäkerhet om vilka slutsatser som ska dras för hela populationen, dvs. hela lagervärdet. Därtill kommer att stickprovet, såsom enda substansgranskningsåtgärd, var alltför litet för att fastställa att anskaffningsvärdet var korrekt upptaget. Att det i efterhand går att finna rimliga förklaringar till differenserna förändrar inte denna bedömning.

När det gäller varulagrets *nettoförsäljningsvärde* är de skäl som A-son har angett för att godta värderingen av artiklar med långsam omsättningshastighet dels att bolaget hävdade att det hade gjort utrensning av sådana artiklar, dels att de kvarvarande artiklarna som inte gick att sälja i Sverige kunde säljas till andra länder. Det har också framkommit att A-sons medarbetare inte hade funnit några uppenbart skadade artiklar vid inventeringen. Några andra omständigheter som var ägnade att utgöra underlag för A-sons bedömning av inkuransreserven har inte redovisats i ärendet.

En revisor som får information från en företagsledning ska bedöma den informationen med professionell skepsis. På områden där det finns risk för väsentliga fel är det särskilt viktigt att revisorn stämmer av informationen mot andra revisionsbevis.

A-son accepterade i detta fall ledningens påståenden om lagrets nettoförsäljningsvärde utan att göra nödvändiga avstämningar och kontroller. Det skedde inga avstämningar av när lagerrensningen gjordes, hur den gjordes och hur omfattande den var. A-son kontrollerade inte heller företagsledningens påstående att kvarvarande gamla varor gick att sälja till andra länder. Enligt RN:s bedömning hade han därför inte tillräckliga revisionsbevis för att kunna bedöma lagrets nettoförsäljningsvärde.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att A-son saknade tillräckliga revisionsbevis såväl för lagrets existens som för dess värde. Med hänsyn till postens storlek saknade han därmed också grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Kundfordringar

A-sons dokumentation

A-son har bedömt att ett fel om 300 tkr skulle vara väsentligt för läsaren. Bolagets kundreskontra visade ett saldo om 1 392 tkr, medan huvudbokens saldo uppgick till 1 921 tkr. Detta kommenteras i dokumentationen med: ”Kufo 1510 – det går ej att få ut en reskontra ur systemet enligt [X]. Reskontran omfattar alla fakturor, även dem som går till factoring. De blir således aldrig avförda som bet i reskontran – Bokförs däremot på 2 olika konton.”

En handskriven notering löd: ”Enligt reskontran i systemet är kufo 1 392' – d.v.s. diff om 529'. ... Oklart vad som gör denna diff.”

Som slutsats om kundfordringarna sägs: ”Anm vad gäller reskontrahanteringen för kto 1510. ... Posten accepteras för att utom kto 1510 där endast bristfälliga underlag kan påvisas. Detta är en bristande rutin som noteras för kund i PM.”

A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Beskrivningen i dokumentationen är delvis otydlig. Kommentaren om att det inte gick att få ut en reskontra ur systemet ska läsas som att det gick att få ut reskontror men att dessa av historiska skäl inte kunde stämmas av mot huvudboken på ett korrekt sätt. Revisorerna hade ett möte med bolagets ekonomichef för att få till stånd en utredning av differensen. Det visade sig att en sådan utredning skulle riskera att bli mycket omfattande och bolaget var därför inte villigt att genomföra en sådan utredning. Eftersom differensen var ungefär lika stor som vid föregående bokslut och bolaget ansåg att rutinen nu fungerade, drog han slutsatsen att huvudbokssaldot i allt väsentligt var korrekt och att det inte fanns någon risk för väsentligt fel i posten.

RN:s bedömning

Av A-sons dokumentation framgår att det finns en differens mellan en reskontra där bolagets tillgångar upptas till 1,4 mnkr och ett huvudbokssaldo som visar ett värde om 1,9 mnkr. A-sons medarbetare har dragit slutsatsen att mellanskillnaden om 529 tkr var oklar.

Varken av A-sons dokumentation eller av det som han har framfört till RN framgår att beloppet om 529 tkr kunde identifieras. Genom sin ovilja att göra den erforderliga utredningen, åstadkom bolaget en begränsning för revisionen. Eftersom det outredda beloppet översteg A-sons väsentlighetsbelopp, skulle han ha modifierat sin revisionsberättelse enligt vad som följer av ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* p. 6 b. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

7 Uppgift lämnad till en hyresvärd

A-sons dokumentation m.m.

I A-sons dokumentation finns ett av honom undertecknat formulär, avsett för en hyresvärd, som innehåller uppgifter om omsättningen i en av bolagets butiker. Uppgiften avsåg kalenderåret 2011. Hyresvärden begärde genom formuläret uppgifter från bolaget om dess omsättning i en av bolagets lokaler för kalenderåret 2011. Uppgiften skulle vara vidimerad av auktoriserad revisor. På formuläret finns det utrymme för en omsättningsuppgift i kronor, datum och ort samt namnteckning och namnförtydligande av den auktoriserade revisorn. A-son har, med angivande av datum, undertecknat formuläret. Någon underskrift av bolagets företrädare finns inte.

A-sons uppgifter m.m.

A-son har uppgett följande.

Beloppsuppgiften skrevs in av bolagets ekonomichef. A-son undertecknade sedan uppgiften.

Det framstod för honom som uppenbart att hyran skulle stanna vid en minimihyra. Ett eventuellt avklippsfel skulle därför inte ha lett till några konsekvenser. Han bedömde att själva intyget därför inte kunde leda till några konsekvenser och att han kunde skriva på utan någon omfattande beskrivning av begränsningar i revisionen.

RN:s bedömning

En revisor som i någon form gör ett uttalande om riktigheten i en uppgift som kommer från annan ska enligt god revisionssed i sitt uttalande göra klart vilken typ av granskning som uttalandet baseras på och med vilken grad av säkerhet som uttalandet görs.

A-son undertecknade i mars 2012 ett formulär, ställt till bolagets hyresvärd, om omsättningen i en av bolagets butiker för kalenderåret 2011. Hans uttalande var bara en daterad underskrift på hyresvärdens formulär.

Av formuläret framgår varken vilket arbete A-son hade utfört eller med vilken grad av säkerhet uttalandet gjorts.⁸ Genom att avge det aktuella uttalandet har A-son åsidosatt god revisionssed.

8. Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit ett antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har vid sin revision saknat tillräckliga revisionsbevis för tre väsentlig poster. Bristerna har beträffande var och en av posterna varit sådana att han saknat grund för att tillstyrka bolagets resultat- och balansräkningar. Vidare har han underlåtit att i tillräcklig omfattning dokumentera sin bedömning av hur revisionssystemet fungerade. Han har slutligen utfärdat ett otydligt uttalande till en utomstående. A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är, särskilt med beaktande av att han har saknat grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar, allvarligt. Han ska därför meddelas en 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, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Mikael Enström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, tillika föredragande, chefsrevisorn Bodil Björk samt experten Olof Herolf.

⁸ Jfr RN:s beslut den 15 september 2005 i ärende dnr 2004-1433 (D 31/05 i RN:s praxissamling) och den 6 november 2008 i ärende dnr 2007-1474 (D 42/08 i RN:s praxissamling).