

Överklagat den 10 januari 2017 till Förv.rätten i Stockholm (mål nr 834-17)
Dom Förv.rätten i Stockholm 2017-04-06. Förv.rätten avslår överklagandet

D 16

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har från FAR fått information om att någon kvalitetskontroll inte har kunnat genomföras avseende godkände revisorn A-son, eftersom hon har utträtt ur organisationen. Detta har föranlett RN att öppna ett ärende inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn (SUT) för att utreda kvaliteten i A-sons revisionsarbete. Vad som har framkommit i det ärendet har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

RN har granskat A-sons revisionsdokumentation i fem av hennes revisionsuppdrag; kioskbolaget, klockbolaget, racingbolaget, VA-bolaget och containerbolaget. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Kioskbolaget	2013-09-01–2014-08-31	13,8	9,7
Klockbolaget	2013-07-01–2014-06-30	5,3	4,1
Racingbolaget	2013-01-01–2013-12-31	2,5	2,2
VA-bolaget	2013-07-01–2014-06-30	4,9	3,0
Containerbolaget	2013-09-01–2014-08-31	8,8	0,7

Revisionsberättelserna för bolagen avvek inte från standardutformningen.

2 RN:s utredning

2.1 Granskning av varulager

Racingbolaget

Posten Varulager redovisades med 1,5 mnkr, vilket utgjorde 69 procent av balansomslutningen. I ett arbetsprogram har A-son noterat ”U.a” för samtliga granskningsåtgärder förutom närvaro vid inventering. Hon har noterat att hon inte beretts tillfälle att närvara vid inventering och att besök skulle göras under året. Hon har vidare noterat att hon har gjort viss priskontroll.

A-son har uppgett följande.

Hon genomförde en nästan fullständig substansgranskning, vilket innebar att hon gick igenom en verifikationslista och huvudboken och samtidigt granskade fakturor och inbetalningar. I samband med denna granskning kunde hon kontrollera inköpspris på lagerartiklar. Hon kopierade inte de fakturor som hon granskade.

Lagerlistor kontrollräknades, vilket innebär att hon gick igenom och summerade dessa. Hon gjorde också jämförelser mot tidigare år, framför allt vad gäller inköpspris men också beträffande antal artiklar i lager. En stor del av lagret var samma som tidigare år.

Bolaget inventerade i december och januari då någon egentlig verksamhet inte bedrevs. Hon deltog inte i inventeringen det aktuella året. Eftersom inventeringen pågick kontinuerligt under närmare två månader, var det omöjligt att vara med på hela inventeringen. I samband med revisionen år 2014 hade hon besökt företaget i dess nya lokaler. Lagret hade varit stort i flera år med mindre variationer mellan åren. Hon var tveksam till storleken och hade därför alltid ställt flera frågor till ägarna. Svaren som hon fick gjorde att hon ansåg att lagret var godtagbart. Hon har följt bolaget i mer än 20 år och anser att det är pålitligt.

VA-bolaget

Posten Varulager redovisades med 895 tkr. Detta motsvarade 30 procent av balansomslutningen. I ett arbetsprogram har A-son noterat "U./a" för samtliga granskningsåtgärder förutom närvaro vid inventering. Hon har noterat att viss priskontroll hade utförts. I sin granskningsplan har hon noterat att värdering av lager kan vara svårt och att det är nästan omöjligt att kontrollera.

A-son har uppgett följande.

Hon har under en följd av år granskat och följt upp företagets rutiner kring lagerredovisning inklusive priskontroller och närvarat vid lagerinventering.

Hon var inte med på inventeringen det här aktuella året, eftersom det var ogörligt att vara med på flera inventeringar samtidigt. Vid närvaro vid inventering tidigare år hade hon funnit att inventeringen hade utförts mycket noggrant. Hon hade funnit få avvikelser. Hon anser att rutiner för prissättning och lagerinventering är en del av bolagets interna kontroll. De granskningsåtgärder hon hade vidtagit tidigare år gav henne en mycket god bild av hur bolagets interna kontroll fungerade och hon såg inte någon större anledning till att inte godta värderingen.

Inventeringen sker alltid vid månadskiftet juni/juli. Resultatet av inventeringen läggs därefter in i dataregister där inköpspris finns angivet. Lagret är ganska stort men nödvändigt för bolagets verksamhet. Man kan i viss mån förlita sig på bruttovinsten som ligger runt 50 procent varje år.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid lagerinventeringen, ska revisorn utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. Om inte heller detta är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i revisionsberättelsen enligt

ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och enligt RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

RN konstaterar att det åligger en revisor att organisera sin verksamhet så att det är möjligt att utföra en godtagbar revision i samtliga de uppdrag som revisorn har åtagit sig. Detta kan innebära att en revisor kan vara skyldig att disponera sin och revisionsbyråns tid så att han eller hon har möjlighet att närvara vid revisionsklientens lagerinventering. A-son var inte närvarande vid lagerinventering i vare sig racingbolaget eller VA-bolaget. Vad hon har uppgett avseende *racingbolaget* att hon inte kunde vara med på hela inventeringen eftersom den pågick kontinuerligt under två månader utgör enligt RN:s mening inte grund för revisorn att – såsom blev fallet – helt utelämna denna granskningsåtgärd. Hon borde därför närvarat vid något tillfälle under den period inventeringen pågick eller vidtagit alternativa granskningsåtgärder. När det sedan gäller VA-bolaget har hon uppgett att det var omöjligt för henne att vara med vid lagerinventeringen eftersom det pågick flera revisioner samtidigt. I denna situation borde hon antingen ha övervägt att låta en medarbetare, eller en annan revisor, delta i revisionen eller vidta alternativa, tillräckliga, granskningsåtgärder. Som alternativa granskningsåtgärder kunde hon t.ex. ha övervägt att granska efterföljande försäljning av ett representativt urval av lagerartiklar som inköpts före lagerinventeringen samt kontrollerat av företaget upprättade inventeringslistor för att i efterhand säkerställa att den slutliga lagerredovisningen blivit korrekt redovisad.

I sina yttranden till RN har A-son lämnat vissa uppgifter om vidtagna granskningsåtgärder och, vad gäller VA-bolaget, särskilt hänvisat till granskningar tidigare år. Hon har uppgett att denna granskning har gett henne en god bild av bolagets interna kontroll av vilken lagerinventeringen är en del.

RN konstaterar att den granskning som A-son har beskrivit i de två bolagen inte kunde ersätta närvaro vid en lagerinventering. RN vill härvid framhålla att de granskningsåtgärder som hon hade vidtagit tidigare år avseende VA-bolagets interna kontroll inte kunde ersätta de revisionsbevis som en närvaro vid en lagerinventering efterföljande år hade gett henne. RN bedömer därför att de av henne beskrivna åtgärderna inte kunde kompensera för hennes utevaro vid inventeringarna. Hennes granskning av posten Varulager i båda bolagen var därför bristfällig och hon hade därmed inte grund för att bedöma varulagrens existens och värde. Med hänsyn till att posten var väsentlig i de två här aktuella bolagen saknade hon grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

2.2 Granskning av intäktsredovisningen

VA-bolaget

VA-bolagets nettoomsättning redovisades med 4,9 mnkr. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son utförde någon granskning av bolagets intäktsredovisning.

A-son har uppgett följande.

All försäljning hade fakturerats. Bolaget utfärdade fakturor senast ett par dagar efter leverans. Fakturornas nummerföljd kontrollerades och hon fann den vara godtagbar. Fullständig granskning gjordes av bolagets kundreskontra. Utestående kundfordringar per den 30 juni 2014 granskades och betalningsuppföljning gjordes. Hon kopierade inte alla fakturajournaler men hon såg dem när granskningen pågick. Inbetalningar stämdes av mot bolagets bankkonto. Hon såg ingen anledning att inte godta de redovisade intäkterna.

RN gör följande bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som en revisor har anledning att ägna särskild uppmärksamhet åt.¹

A-son har uppgett att hon genomförde en fullständig granskning av bolagets kundreskontra och att hon därvid kontrollerade fakturornas nummerföljd. Utan några kompletterande granskningsåtgärder kan en sådan granskning inte ge tillräckliga revisionsbevis för intäktsredovisningens fullständighet. Som framgått ovan har hon inte heller vid sin granskning av varulagret i bolaget utfört en tillräcklig granskning av varulagrets existens och värde för det här aktuella räkenskapsåret. En sådan granskning skulle tillsammans med analyser av t.ex. förändringar i täckningsbidrag kunna ge henne vissa revisionsbevis för fullständigheten i intäktsredovisningen.

De åtgärder A-son har vidtagit har inte gett henne tillräckliga revisionsbevis för en bedömning av bolagets intäktsredovisning. Hon saknade därför grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

2.3 Uttalanden från företagsledningen

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om hon inhämtade uttalanden från företagsledningen i något av de fem ovan nämnda uppdragen avseende här aktuella räkenskapsår.

A-son har uppgett följande.

Hon har under senare år inte inhämtat skriftliga uttalanden från företagsledningen. Hennes erfarenhet är att detta bara är en handling som företagarna slentrianmässigt skriver under utan att förstå innebörden av det. Värdet som revisionsbevis är i det närmaste obefintligt och hon slutade därför med att inhämta uttalanden för flertalet av hennes kunder. Det är mycket effektivare att ha ett möte med kunden och gå igenom utestående frågor och på så sätt täcka in de frågor som ingår i uttalandet. Hon har nu återupptagit förfarandet med att inhämta uttalanden från företagsledningen.

¹ Se RN:s avgörande i dnr 2013-1586 den 18 december 2014.

A-son har under handläggningen av förevarande disciplinärende till RN gett in handlingar som hon uppger utgör uttalanden från företagsledning för de i ärendet aktuella räkenskapsåren samt påföljande räkenskapsår. Uttalandena är inte i något fall undertecknade av en företrädare för respektive bolag.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår 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 ISA 580 p. 11 begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren i revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

Det framgår av A-sons egna uppgifter att hon inte i något av bolagen inhämtade något skriftligt uttalande från företagsledningen innan hon avgav sina revisionsberättelser. De uttalanden som hon, i efterhand, har gett in till RN förändrar inte denna bedömning. Genom att avge revisionsberättelser i bolagen trots att hon inte hade tillgång till några uttalanden från företagsledningen har hon åsidosatt god revisionsssed.

3. RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har i två bolag underlåtit att göra en godtagbar granskning av bolagens varulager, vilket innebar att hon saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Hon har i ett bolag inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. Hon saknade även av detta skäl grund för att tillstyrka resultat- och balansräkningarna i detta bolag. För samtliga fem bolag har hon underlåtit att inhämta skriftliga uttalanden från respektive företagsledning.

A-son har genom dessa försummelse åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs henne till last är, särskilt med beaktande av att hon i två av de granskade revisionerna saknade grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningar, allvarligt. Hon ska därför med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), meddelas varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Michael Frie, direktören Per-Ola Jansson och redovisningsexperten Claes Norberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant,

chefsrevisorn Carin Rytøft Drangel samt revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.