

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen¹ har underrättats om att A-son har varit föremål för FAR:s kvalitets-kontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionssed. Underrättelsen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende. Myndighetens utredning har omfattat de fyra revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollantens granskning. Nedan kommenteras A-sons revisionsarbete i dessa uppdrag. De aktiebolag som dessa uppdrag avser benämns här **klädbolaget**, **maskinbolaget**, **båtbolaget** och **konsultbolaget**. Revisorsinspektionen har därutöver granskat ytterligare ett av A-sons revisionsuppdrag, nedan benämnt **grossistbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Klädbolaget	2013-07-01–2014-06-30	50,1	28,8
Maskinbolaget	2014	13,1	5,8
Båtbolaget	2014	14,1	7,0
Konsultbolaget	2013-09-01–2014-08-31	2,8	3,4
Grossistbolaget	2015	27,9	8,0

I sin revisionsberättelse för konsultbolaget anmärkte A-son på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det hade varit möjligt att hålla årsstämma inom sex

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

månader efter räkenskapsårets utgång.² För de andra fyra bolagen avgav han revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.³

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitten 2–6 behandlas A-sons revisionsarbete i bolagen. Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 7.

2 Intäkter och rutiner för kassaredovisning

2.1 Klädbolaget

Klädbolaget redovisade en nettoomsättning om 50,1 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, på vilken angetts U.a. (utan anmärkning) efter två granskningsåtgärder om jämförelser.⁴ Han har på checklistan antecknat att nettoomsättningen hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk. Vidare finns utdrag ur huvudboken avseende vissa konton på vilka några poster har gulmarkerats.⁵ Vad markeringen avser framgår inte. Slutligen finns ett dokument, rubricerat *Resultatrapport jämförelser*, av vilket framgår att han hade jämfört omsättningen för perioden juli–september 2013 med motsvarande period för år 2014. Av dokumentationen kan inte utläsas närmare hur A-son granskade posten Nettoomsättning. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att redovisningen av bolagets nettoomsättning var fullständig.

I förvaltningsberättelsen anges att bolaget hade sex butiker och en webb-butik. Vidare skedde försäljning genom ett 50-tal återförsäljare i Sverige. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade bolagets rutiner för kassaredovisning.

² Årsredovisningen och A-sons revisionsberättelse är daterade den 27 mars 2015.

³ A-son har dock i revisionsberättelsen för båtbolaget informerat om att revisionen för år 2013 hade utförts av en annan revisor som hade lämnat en revisionsberättelse med ett omodifierat uttalande i Rapport om årsredovisningen.

⁴ Jämför inköp och varuinköpskostnader mot föregående år och Jämför inköp och varuinköpskostnader mot budget.

⁵ Det finns ett huvudboksutdrag avseende konto 3051 (Försäljning varor) som inte är försett med några anteckningar om eventuella granskningar. Elva poster (verifikationer med nr G 6315–G 6317) om totalt 113 tkr har gulmarkerats. Vidare finns utdrag ur huvudboken av konto 3008 (Förs vara EG moms) på vilken två poster om 1 535 tkr respektive 536 tkr har gulmarkerats. Slutligen finns ett utdrag ur huvudboken av konto 3050 (Försäljning export) på vilket två poster om 194 tkr respektive 245 tkr har gulmarkerats.

Han har därför förelagts att förklara vilka granskningar han gjorde, att uppge om försäljningarna registrerades i pappersform (kontrollremсор) eller i elektronisk form (journalminne) och att beskriva eventuell granskning av dessa samt att förklara varför han, såvitt framgår av dokumentationen, inte hade granskat några Z-dagrapporter.⁶

A-son har till Revisorsinspektionen sänt in kontoutdrag med gulmarkeringar. Han har till myndigheten även gett in kopior av dokument, rubricerade *Bokföringsorder*, till de gulmarkerade posterna.⁷ Vidare har han sänt in kopior av ytterligare huvudboksutdrag och dessutom bifogat foton av bokföringsordrar.⁸ Inte heller på här nämnda dokument finns det några anteckningar om vilka kontroller som gjordes eller några slutsatser.

A-son har till Revisorsinspektionen också sänt in kopior av handlingar, benämnda *Kvittoförsäljning*, för den 28, 29 och 30 juni 2014 samt kopior av dokument, som också är rubricerade *Kvittoförsäljning* men med underrubriken *Bokföringsorder*, för dessa tre dagar som visar att slutsummorna på kvittoförsäljningarna också hade bokförts med samma belopp. A-son har förelagts att förklara vad han anser verifieras genom dessa dokument. Han har också förelagts att utförligt beskriva på vilket sätt han granskade kassaredovisningen och att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter.

Slutligen har A-son till Revisorsinspektionen sänt in sex dokument, rubricerade *Verifikationer*, som han uppger är framtagna från revisionsbyråns analysprogram. Dessa dokument visar konteringen av olika försäljningstransaktioner. De dokument som nämnts ovan och som rubricerats *Bokföringsorder* innehåller uppgifter om konton och belopp. De dokument som rubricerats *Verifikation* innehåller samma information men visar dessutom namn på respektive konto.

⁶ En Z-dagrapport (ett tömningskvitto) är en summerad rapport av en dags försäljning som nollställer kassaregistrets försäljning. Rapporten innehåller bl.a. uppgifter om stigande Z-rapportnummer, datum och tid, total försäljning, antal lådöppningar, antalet returer/återköp och betalsätt (kontant, kort m.m.).

⁷ Verifikat med nr 3079, 3084, 3090 och 3092

⁸ Dessa avser två poster om 1 535 tkr samt 536 tkr avseende konto 3008 (Förs vara EG moms) samt två poster om 194 tkr samt 245 tkr avseende konto 3050 (Försäljning export).

A-son har uppgett följande.

Han hade granskat olika nyckeltal för omsättningen avseende räkenskapsåren 2010/11 till 2013/14. Beloppen kommer från inmatade slutliga SIE-filer till hans revisionsprogram. Av filerna framgår att omsättningen hade ökat från 37,1 mnkr räkenskapsåret 2010/11 till 50 mnkr räkenskapsåret 2013/14. Vidare finns listorna *Resultaträkning rullande 12 månader* och *Konto/månadsmatris*. Det finns även en lista enligt vilken omsättningen för juli - september 2013 hade jämförts med omsättningen för motsvarande månader år 2014. Slutligen finns en sammanställning upprättad av bolaget som visar försäljningen under tre år fördelad på olika försäljningskanaler. Sammanfattningsvis anser han att han hade granskat bolagets nettoomsättning.

Han och en medarbetare besökte bolaget en hel dag, varvid den mesta tiden gick åt till substansgranskning av bolagets räkenskaper. Bolagets kopieringsmaskin fungerade dåligt och medarbetaren tog därför i stället kort på vissa underlag med sin mobiltelefon. Han har inte endast utfört analytisk granskning av intäktsredovisningen, utan även detaljgranskning. Han och medarbetaren granskade verifikationer i åtskilliga timmar. Att han inte dokumenterat substansgranskningen av intäkterna bättre beror på den dåliga kopian. Han kontrollerade konton och poster vid besök hos bolaget samt gulmarkerade vissa poster som han hade kontrollerat. Normalt när han gulmarkerar så kopierar han underlaget som verifierar att posten är korrekt. Han känner inte till varför underlag saknas, men det kan beror på att bolagets kopiator var trasig vid hans besök hos bolaget. Han hade ingen djupare tanke bakom varför han kontrollerade bokföringsordrar mot huvudbok och faktureringar.

Också granskningen av kassaredovisningen skedde vid ett besök hos bolaget. Vid besöket fick han med kopior av kvittoförsäljning avseende tre dagar. Försäljningarna registrerades i pappersform. Vid granskningen bläddrade han igenom ett flertal pärmar. Han reagerade inte på att någon kassaredovisning skulle vara konstig eller ofullständig; det han såg verkade vara korrekt. De tre underlag som han fick med sig av kassakontrollen har han sänt över till Revisorsinspektionen.

De dokument som rubricerats Bokföringsorder är inga egentliga bokföringsordrar utan verifikationer, dvs. grundbokföring. Fotograferingen av dessa var ett sätt att verifiera dem, eftersom kopian inte fungerade vid tidpunkten för hans besök hos bolaget.

Det affärssystem som bolaget använder är enligt leverantören ett komplett helintegrerat affärssystem för små och medelstora bolag. Samtliga dagskassor från de olika butikerna har gått in i det helintegrerade systemet. Systemet fungerar väl enligt bolaget och är väl beprövat enligt leverantören. Den kvittoförsäljning som han tidigare har sänt in till Revisorsinspektionen är uttagen från systemet och är exempel på vad man kan få ut av systemet. Bolaget har regelmässigt ”kört ut” dagskassorna på papper.

Han anser att bolaget har mycket god kontroll. Han har dock inte testat några rutiner.

2.2 Maskinbolaget

Maskinbolaget redovisade en nettoomsättning om 13,1 mnkr. A-sons dokumentation består av utdrag ur huvudboken avseende tre försäljningskonton.⁹

Det kan inte utläsas om han granskade några underlag till kontoutdragen eller i övrigt gjorde någon faktisk granskning av posten Nettoomsättning. Han har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att redovisningen av bolagets nettoomsättning var fullständig.

A-son har sänt in kopior av de utdrag ur huvudboken som han har hänvisat till. Han har även sänt in ett dokument, benämnt *Bokföringsunderlag*, till den fakturajournal (nr 104) som hade gulmarkerats på kontoutdraget avseende konto 3051. Bokföringsunderlaget, som inte är försett med några anteckningar, visar konteringen av de i fakturajournalen ingående beloppen.

⁹ Utdragen avser kontona 3041 (Försälj tjänst Sv. 25 %, 2 sidor utan anteckningar), 3051 (Försälj varor Sv. 25 %, 2 sidor utan anteckningar) samt konto 3056 (Försälj varor till EU, 1 sida med anteckningen Ok). Grunden för slutsatsen Ok framgår inte. På utdraget avseende konto 3051, är ett belopp om 2 207 tkr gulmarkerat (med texten Fakturajournal nr 104). Vad denna markering innebär framgår inte.

A-son har uppgett följande.

Han granskade resultaträkningen analytiskt samt bruttovinsten över 12 månader. Han analyserade även vissa nyckeltal och granskade en fakturajournal. När han har gulmarkerat en post, tar en medarbetare fram underlagen från redovisningen och han granskar detta. När det gäller konto 3051 (Försäljn varor 25 % Sv) gulmarkerade han en post om 2,2 mnkr. Av konto 3041 (Försäljn tjänst 25 % Sv), som togs fram från analysprogrammet, kan utläsas att samtliga fakturajournaler från januari – december 2014 fanns med. Han granskade också konto 3056 (Försäljn varor till EU). Han granskade dessutom bolagets nyckeltal och nettoomsättning för räkenskapsåren 2011–2014. Slutligen granskade han försäljning, resultaträkning rullande 12 månader för perioden november 2010 - december 2014.

Han är medveten om att hans granskning av posten Nettoomsättning inte var bra. Han var kvar i den gamla tankegången att balansposterna var viktiga medan nettointäkter och övriga resultatposter var av underordnad betydelse. Han inser numera att granskningen av resultaträkningen är viktig.

2.3 Båtbolaget

Båtbolaget redovisade en nettoomsättning om 14,1 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, med olika granskningsåtgärder men utan några slutsatser antecknade efter de olika åtgärderna.¹⁰ På checklistan finns inte heller några riskbedömningar angivna. Enda anteckning på checklistan är att summan stämde med årsredovisningen. Vidare finns ett fotografi på en kassaapparat. I anslutning till detta fotografi har A-son antecknat att det fanns en kontrollenhet mot vilken Skatteverket kunde koppla upp sig. Han har förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att redovisningen av bolagets nettoomsättning var fullständig.

¹⁰ Dessa åtgärder är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år och Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot budget.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade bolagets kassarutiner. Det finns i dokumentationen kopior av två Z-dagrapporter, daterade 17 och 18 juli 2014 på vilka A-son har antecknat ”Dagskassa exempel på”. Kopiorna visar även hur försäljningen hade bokförts utifrån Z-dagrapporterna. Det finns dock inget som visar om några faktiska granskningar gjordes. A-son har därför förelagts att utförligt beskriva på vilket sätt han granskade bolagets kassarutiner och att bifoga eventuell dokumentation som verifierar hans uppgifter.

På Z-dagrapporterna finns också uppgift om Grand Total.¹¹ Per den 18 juli 2014 redovisades Grand Total med 38,8 mnkr och antalet returer med 3,5 mnkr varefter nettoförsäljningen redovisades med 35,3 mnkr. Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han reagerade på det stora antalet returer (ca tio procent av den på Grand Total noterade ackumulerade försäljningen) eller fördjupade sin granskning med anledning av detta. Han har förelagts att förklara avsaknaden av fördjupad granskning med anledning av det stora antalet returer.

A-son har uppgett följande.

Han kontrollerade att posten Nettoomsättning enligt bokföringen stämde med det som hade tagits in i resultaträkningen i årsredovisningen för år 2014. Av dokumentationen framgår föregående års belopp samt förändringen i procent. Sålunda hade nettointäkten ökat med 18 procent, vilket verkade rimligt. Han är medveten om att granskningen av resultaträkningar numera är viktigare än det som tidigare varit fallet och har numera utökat sin granskning av resultaträkningar.

Mellan den 17 och den 18 juli 2014 var returerna 230 kr vilket får anses normalt. Han antog, eftersom Grand Total avsåg försäljning i vart fall fyra år tillbaka i tiden, att ett eller flera felslag hade skett under tidigare år. Han kontrollerade inte ingående och utgående Grand Total mot bokföringen. Han granskade bolagets kassarutiner och bifogar nu kopior av två Z-dagrapporter.¹² Försäljningarna registrerades i pappersform (kontrollremсор). Han konstaterade också att det fanns

¹¹ Grand Total är det ackumulerade beloppet av alla försäljningar i ett kassaregister. Beloppet nollställs inte.

ett kontrollmärke på kassaapparaten som visade att kassaregistret var anmält till Skatteverket. Han har ingen ytterligare dokumentation som verifierar hans uppgifter. Företagsledaren hade upprättat handskrivna anteckningar avseende den löpande kassabehållningen för hela år 2014. Beloppen stämde exakt med bolagets huvudbok, konto 1910 (kassan).

2.4 Konsultbolaget

Bolaget redovisade en nettoomsättning om 2,8 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Nettoomsättning*, med uppgift om granskningsåtgärder men utan några slutsatser efter de olika åtgärderna.¹³ Han har på checklistan antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk. Han har vidare antecknat ”Koll vissa fakt, ok”. Vidare finns ett huvudboksutdrag av konto 3040 (Försäljning tjänst) på vilka han har gulmarkerat tre belopp om totalt 327 tkr. I dokumentationen finns också fakturakopior med nämnda belopp. A-son har förelagts att uppge varför han ansåg att denna granskning gav honom tillräckliga revisionsbevis för att anse att redovisningen av bolagets nettoomsättning var fullständig.

A-son har till Revisorsinspektionen sänt in ett huvudboksutdrag avseende det ovan nämnda kontot. På utdraget har redovisningskonsulten antecknat ”bet.” efter sju fakturanummer. A-son har förelagts att förklara hur dessa anteckningar kunde verifiera att intäktsredovisningen var fullständig. Han har också förelagts att beskriva eventuella egna granskningsåtgärder.

A-son har uppgett följande.

Bolagets redovisningskonsult, anställd vid hans revisionsbyrå, stämde noga av försäljningskontot (3040). Hon kontrollerade att alla fakturanummer fanns med i

¹² Revisorsinspektionen noterar att Z-dagrapporterna är desamma som i den dokumentation som ursprungligen tillställdes inspektionen.

¹³ Dessa åtgärder är Bruttovinst/täckningsbidrag, Jämför intäkter och varuinköpskostnader mot föregående år, Periodiseringskontroll, Granskning av nummerserier och Periodisering av försäljningsintäkter.

bokföringen samt avklipp per balansdagen den 31 augusti 2014. Han bifogar kopior på underlag som fanns i hennes årsakt avseende denna redovisning. Han har använt sig av dessa underlag vid sin granskning. Alla underlag som han har använt sig av har inte kommit med i hans årsakt. Trots omsättningen är det endast sex-sju kunder som faktureras och av dessa granskade han vissa fakturor avseende tre kunder.

Han granskade också posten Nettoomsättning. Han kontrollerade, genom analyser av erhållna SIE-filer, att alla nummer i serien Kundfakturor fanns med i bokföringen. Hans slutsats var att intäktsredovisningen var fullständig. Han granskade och tog kopior på tre verifikationer avseende tre olika kunder.

2.5 Grossistbolaget

Grossistbolaget redovisade en Nettoomsättning med 27,9 mnkr och Övriga rörelseintäkter med 15,0 mnkr. Av en notupplysning i årsredovisningen framgår att nettoomsättningen utgjordes av försäljning till återförsäljare samt till andra bolag inom samma koncern. Vidare framgår att det svenska bolaget hade funktion som huvudkontor för försäljning i norra Europa och att posten Övriga rörelseintäkter till största delen avsåg ersättning för sålda tjänster till andra koncernbolag.

A-sons dokumentation består av ett antal fakturakopior. Det finns inget som visar om någon faktisk granskning gjordes av dessa. Vidare finns ett dokument, rubricerat *Grundläggande kontroller*, som visar vilka verifikationsserier som ingick i SIE-filen. A-son har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta att posten Nettoomsättning togs upp till 27,9 mnkr och posten Övriga rörelseintäkter till 15,0 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Vid besök hos bolaget den 25 januari 2016 granskade han bl.a. bolagets intäkter, även om det kanske inte framgår av årsakten fullt ut. Han hänvisar till ett dokument, rubricerat *Grundläggande kontroller*. Detta dokument kommer från ett analysprogram och visar att det inte fanns några glapp i verifikations-

nummerföljden, fem olika serier A–E, och att det inte heller fanns några dubbletter i verifikationsnummerföljden.

2.6 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation består väsentligen av checklistor på vilka granskningsåtgärder har markerats med U.a. eller liknande. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera beslut i disciplinärenden kan det slaget av markeringar inte anses tillräckliga för att dokumentera eventuellt vidtagna revisionsåtgärder.¹⁴ Härutöver innehåller A-sons dokumentation uppgifter om vissa mera särskilda åtgärder, främst rimlighetsbedömningar, noteringar av bruttovinster och nyckeltal samt jämförelser av intäkter och kostnader. I övrigt har han hänvisat till huvudboksutdrag på vilka gulmarkerade poster har granskats mot bokföringsunderlag eller bokföringsorder. Den granskning som framträder i hans dokumentation och i hans kompletterande uppgifter till Revisorsinspektionen framstår inte som tillräcklig.

När det gäller konsultbolaget har A-son även hänvisat till kontroller utförda av bolagets redovisningskonsult. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sina revisioner. Revisorn får emellertid inte, med hänvisning till dessa kontroller, helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. A-son egna åtgärder i detta bolag har enbart bestått av övergripande analyser och kontroll av tre fakturor. Denna granskning kan inte anses tillräcklig.

Med hänsyn till att posten Nettoomsättning var väsentlig i samtliga fem här aktuella bolag innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

¹⁴ Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

Såväl klädbolaget som båtbolaget hade butiksförsäljning. Vid revisionen av dessa bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering, utöver granskning av intäktsredovisningen i övrigt. När det gäller klädbolaget var A-sons revision i denna del begränsad till att granska tre dokument, benämnda Kvittoförsäljning, och bokföringsordrar hänförliga till dessa försäljningar. Han hade i övrigt förlitat sig på att bolaget hade en god intern kontroll och ett tillförlitligt affärssystem, dock utan testa dessa rutiner. Hans kontroller av båtbolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering var begränsad till en kontroll av två Z-dagrapporter. Han utökade inte sin granskning trots att det av Grand Total framgick att det fanns ett stort antal returur registrerade.

Revisorsinspektionen konstaterar mot denna bakgrund att A-son inte på något godtagbart sätt granskade rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering i vare sig klädbolaget eller båtbolaget. Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han, också av dessa skäl, inte hade grund för att tillstyrka fastställande av de båda bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han, även av detta skäl, åsidosatt god revisionssed.

3 Kostnader

3.1 Klädbolaget

Klädbolaget redovisade Kostnader för handelsvaror med 27,3 mnkr. A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varuinköp, lagerförändring m.m.*, på vilken han har angett U.a. efter en angiven granskningsåtgärd som avsåg periodiseringskontroll. Han har på checklistan antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk. På ett utdrag ur huvudboken avseende konto 4110 (Inköp VV-kollektion) har han gulmarkerat fyra poster.¹⁵ På ett annat utdrag avseende konto 4141 (Provisionskostnader hemtag) är två poster gulmarkerade.¹⁶ På detta utdrag har A-son antecknat: ”Koll diverse belopp, inget att anmärka på.” I

¹⁵ Beloppen uppgick till 1,6 mnkr, 2,1 mnkr, 2,6 mnkr samt 1,2 mnkr.

¹⁶ Beloppen uppgick till 0,4 mnkr vardera.

övrigt finns utdrag ur huvudboken, dock utan anteckningar som närmare anger vilka eventuella granskningar som hade skett.

Såvitt framgår av dokumentationen granskade A-son inte några fakturor som visade faktiska inköpskostnader utan endast bokföring av ”standardkostnad” vid uttag ur lager på grund av försäljning av varor. Av dokumentationen kan inte heller utläsas om han gjorde någon faktisk granskning av posten Kostnader för handelsvaror. Han har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att kostnadsposten var korrekt redovisad.

A-son har till Revisorsinspektionen sänt in utdrag över vissa kostnadskonton.¹⁷ På en post om 32 tkr (konto 4050) har han antecknat vad posten avsåg. I övrigt har han på samtliga ovan angivna kontoutdrag endast antecknat ”OK” (förutom konto 4141, se ovan). Det framgår inte för något av kontona vilken grund han hade för denna slutsats.

A-son har till Revisorsinspektionen även sänt in foton av dokument, rubricerade *Fakturerings* med underrubriken *Bokföringsorder*, som han har uppgett att han först nu har hittat i medarbetarens telefon.¹⁸ Dessa dokument visar varuförbrukning samt minskning av lager när försäljning och kundfordringar hade bokförts.

A-son har uppgett följande.

Förutom stickprov genomförde han också analytisk granskning av det totala beloppet om 27,3 mnkr. Beloppet hade ökat från 25,7 mnkr, en ökning med sex procent. Ökningen verkade rimlig. Nettoomsättningen hade ökat från 47,3 mnkr till 50,0 mnkr, också sex procent.

Kontona 4011 till 4732, totalt 21 stycken, avsåg varuinköp. Han granskade en sammanställning av dessa konton och analyserade vissa nyckeltal (bruttovinstmarginal och bruttovinst). Han utförde inte endast analytisk granskning av

¹⁷ Utdragen avser kontona 4040, 4050, 4090, 4140, 4141, 4142 och 4150.

denna post. När det gäller konto 4141 (Provisionskostnader) gulmarkerade han två belopp om 0,4 mnkr vardera. Han noterade därvid: ”Koll diverse belopp, inget att anmärka på.” Markeringen betyder att han hade granskat dessa belopp mot underlaget i bokföringen och inte funnit något att anmärka på. Samma sak gäller försäljningskostnader (konto 4050) där han granskade två poster om 136 tkr respektive 162 tkr.

De dokument som är rubricerade Bokföringsorder är inte några bokföringsordrar utan verifikationer, dvs. grundbokföring.¹⁹

3.2 Maskinbolaget

Kostnadsposten Handelsvaror togs i maskinbolaget upp till 10,4 mnkr. A-sons dokumentation består av utdrag ur huvudboken avseende fyra olika kostnadskonton som visar belopp med hänvisning till leverantörsfakturajournaler. Det finns inga anteckningar på några av utdragen. På utdragen har vissa journaler och belopp gulmarkerats.²⁰ Det framgår inte vad markeringarna avser eller om A-son gjorde några faktiska granskningar av dessa kostnadsposter. Han har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att redovisningen av posten var korrekt.

A-son har uppgett följande.

Han hade analytiskt granskat resultaträkningen rullande 12 månader, perioden november 2010 – december 2014. Han bifogar utdrag ur huvudboken avseende kontona 4010, 4056, 4600 samt konto 4710 med underliggande verifikationer, benämnda *Bokföringsunderlag*, till var och en av de fyra poster som hade gulmarkerats.

¹⁸ Bokföringsordrarna avser tre poster om 1,6 mnkr, 1,2 mnkr och 76 tkr avseende konto 4110 (Inköp VV-kollektion).

¹⁹ Jfr avsnitt 5.1 sista stycket.

²⁰ På utdraget avseende konto 4056 (Inköp varor 25 % EU) har en leverantörsfakturajournal (nr 108) med ett belopp om 1,3 mnkr gulmarkerats. På utdraget avseende konto 4710 (Frakter) har en leverantörsfakturajournal (nr 115) med ett belopp om 85 tkr gulmarkerats. På utdraget avseende konto 4600 (Legoarbeten, underentreprenörer) har en leverantörsfakturajournal (nr 113) med ett belopp om 24 tkr gulmarkerats. Slutligen har på utdraget avseende konto 4010 (Inköp material och varor) en leverantörsfakturajournal (nr 117) med ett belopp om 0,3 mnkr gulmarkerats.

Han är medveten om att hans granskning av kostnadsposten Handelsvaror inte var bra. Han var kvar i den gamla tankegången att balansposterna var viktiga medan nettointäkter och övriga resultatposter var av underordnad betydelse. Han inser numera att granskningen av resultaträkningen är viktig.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

De ovan redovisade kostnadsposterna var väsentliga i de två här aktuella bolagen och A-son hade därför anledning att ägna dem särskild uppmärksamhet. I fråga om båda bolagen gjorde han jämförelser och rimlighetsbedömningar och noterade förändringar. Härutöver granskade han vissa underlag för några markerade poster. De underlag han granskade utgörs av antingen bokföringsunderlag (som visar hanteringen av belopp ingående i fakturajournaler) eller bokföringsordrar (verifikationer). Att stämma av huvudboksutdrag mot bokföringsunderlag eller bokföringsordrar, hämtade från samma system, ger inte några revisionsbevis för de här aktuella kostnadsposterna. Sammantaget framstår den granskning som A-son har beskrivit som otillräcklig. Med hänsyn till posternas väsentlighet innebar den bristfälliga granskningen att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4 Varulager

4.1 Klädbolaget

Posten Färdiga varor och handelsvaror togs i klädbolaget upp till 4,9 mnkr (mot-svarande 17 procent av balansomslutningen). I dokumentationen finns en checklista, rubricerad *Varulager*, på vilken A-son har angett U.a. efter olika granskningssåtgärder.²¹ Han har på checklistan antecknat att posten hade hög väsentlighet och hög kontrollrisk. Det finns också ett utdrag ur huvudboken av konto 1401

²¹ Åtgärderna är Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Översiktlig granskning av lagerlista, Närvaro vid inventering, Inventeringsintyg, Priskontroll, Bruttovinster och Försäkringsskydd.

(Lager) på vilket han har antecknat: ”Stämmer med spec.”. Vidare finns kopior av inventeringslistor från en butik (H-gatan) daterade den 26 juni 2014 och den 1 juli 2014. I dokumentationen finns också foton av olika lagerposter från två olika butiker (H-gatan och K-gatan).²² Slutligen finns en sammanställning över sju olika platser med lager på vilken antecknats att lagervärdet i de två nämnda butikerna uppgick till 17 procent av det totala lagervärdet.²³

En av A-sons medarbetare har antecknat att han och ytterligare en medarbetare besökte bolaget den 1 juli 2014 och var med vid inventering. Medarbetarna har bl.a. antecknat att ansvarig visade runt i butikerna, att lagerlistorna kontrollerades mot det fysiska varulagret och att stickproven visade att listorna och lagret stämde. Enligt anteckningarna gjordes även omvänd kontroll och stämde överens. Vidare har medarbetarna antecknat att kopior togs på två lagerlistor och att bilder togs på lagret. Av dokumentationen kan dock inte utläsas om medarbetarna gjorde några faktiska granskningar av några lagerposter, vare sig av existens eller av prissättning. A-son har förelagts att förklara varför han anser att fotografier av lagerposter utgjorde tillräckliga revisionsbevis för att säkerställa lagrets existens. Slutligen har han förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta lagrets redovisade existens och prissättning.

A-son har uppgett följande.

Två medarbetare på revisionsbyrån var ute hos bolaget och inventerade varulagret den 1 juli 2014 i två olika butiker. Fotografierna - som är från två av bolagets butiker - utgör bevis för att det fanns varulager, dock inte bevis för pris och antal. Kopior togs på två lagerlistor. En av medarbetarna förde noteringar över inventeringen. Han har ingen anledning att betvivla det som denne uppger om inventeringen. Ansvarig på bolaget visade runt i butikerna och lagerlistorna kontrollerades mot det fysiska lagret. Stickproven visade att listorna och lagret stämde överens. Även omvänd kontroll gjordes. Bolaget har ett lagerredovisningssystem som fungerar bra. Han bifogar två lagerlistor samt fotografier av lagret. Revisionsbyrån

²² Revisorsinspektionen noterar att det inte finns några datum angivna på de foton som finns i årsakten.

har lagt upp ett rullande schema så att man under en treårsperiod har varit på alla ställen där bolaget har varulager.

Som han anført beträffande bolagets intäkter och kostnader hade bolaget införskaffat ett väl fungerande affärssystem. Samtliga klädesplagg matas in i systemet i samband med att de levereras och fördelas ut på de olika butikerna. Allt eftersom försäljning sker i butiken, minskar lagret i butiken och i systemet. Detta innebär att företrädare för bolaget har exakt kontroll på hur mycket som finns kvar i varje butik och kan parera om det är någon butik som är på väg att sälja slut på någon vara. Då sker antingen en leverans från en annan butik eller från bolagets centrallager. Han inser dock att hans varulagerinventeringar kunde ha gjorts bättre.

4.2 Båtblaget

Posten Varulager togs upp till 2,7 mnkr (motsvarande 39 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av en checklista, rubricerad *Varulager*, med olika granskningsåtgärder angivna men utan slutsatser efter åtgärderna.²⁴ På checklistan finns inte heller några riskbedömningar. A-son har på checklistan antecknat att summan stämde med motsvarande post i årsredovisningen och att redovisningskonsulten hade kopierat ett stort antal inventeringslistor. Han har även noterat: ”Får räcka med det.” Vidare finns några fotografier av lagret.²⁵ Det finns även en sammanställning av olika produktgrupper och utdrag ur vad som förefaller vara lagerlistor.

Av dokumentationen kan inte utläsas att A-son närvarade vid inventering eller att han granskade posten på annat sätt. Han har därför förelagts att förklara varför han inte närvarade vid bolagets inventering och att uppge vilken grund han hade för att godta det redovisade värdet av posten Varulager.

²³ De lagerplatser som anges är V-stad lager, butik H-gatan, Web-lager, Outlet butik, butik K-gatan, K-stad butik och A-stad butik.

²⁴ Åtgärderna är Stäm av mot specifikation, Rimlighetsbedöm mot tidigare år, Nyckeltal, Översiktlig granskning av lagerlista, Kontrollinventering på bokslutsdagen, Inventering före/efter bokslutsdagen, Rullande inventering, Korrigering lagersaldo efter inventering, Inventeringsintyg och Avstämning av varulager mot inköpsfakturer.

²⁵ Revisorsinspektionen noterar att inga datum är angivna på de foton som finns i årsakten.

A-son har uppgett följande.

Han stämde av posten Varulagers ingående balans från bokslutsfilen från år 2013. Han missade att inventera lagret på plats. Skälet till det var att det var första året som han var revisor i bolaget och han hade inte tillräcklig kontroll på bolaget vid tidpunkten för dess inventering.

4.3 Grossistbolaget

Posten Varulager togs i grossistbolaget upp till 2,3 mnkr (motsvarande 29 procent av balansomslutningen). A-sons dokumentation består av fotografier samt ett dokument, rubricerat *Checklista fysisk närvaro vid lagerinventering*, daterat den 11 januari 2016 på vilket han antecknat att det var bra ordning på lagret.²⁶ Vidare finns lagerlistor. Lagerlistorna är inte försedda med några anteckningar, förutom en notering om att lagret stämde med specifikation och årsredovisning. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son gjorde några kontroller av vare sig lagrets existens eller dess prissättning. Han har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att anse att redovisningen av posten Varulager var korrekt.

A-son har till Revisorsinspektionen sänt in en checklista, fotografier samt lagerlistor. Enda anteckningar på lagerlistorna är att lagrets redovisade värde stämde med specifikation och årsredovisning. Vidare framgår att omräkning hade skett till svenska kronor. Han har förelagts att bl.a. beskriva vilka kontroller han hade gjort tidigare år för att förvissa sig om att lagerredovisningssystemet var tillförlitligt. Han har vidare förelagts och att ge in kopior av dokumentation över eventuella sådana kontroller, utförda under de tre närmast föregående räkenskapsåren.

A-son har uppgett följande.

²⁶ Revisorsinspektionen noterar att inga datum är angivna på de fotografier som finns i årsakten.

Av fotografier av lagret framgår att han fysiskt närvarade den 11 januari 2016. Till-
sammans med lageransvarig på bolaget gick han runt och inspekterade lagret och
kontrollerade vissa poster på den anställdes dator mot lagerlistor. Beträffande
värderingen av lagret så har bolaget i många år haft ett väl fungerande lagersystem.

Bolaget köper in alla varor från moderbolaget. Varuinköp sker två gånger per
månad och inventering av lagret sker en gång per månad. Det finns ett stort antal
lagerlistor och sammanfattningar av dessa finns i hans dokumentation. Av dessa
framgår att underlaget stämde med det som hade redovisats i årsredovisningen, 2,3
mnkr. Han har inga underlag på kontroller att sända in till Revisorsinspektionen
angående lagerredovisningssystemet. Han såg dock på plats att lagerredovisningen
fungerade väl och talade ett flertal gånger med den som var lageransvarig. Trots
avsaknad av underlag är det hans uppfattning att lagerredovisningssystemet
fungerade väl. Han inser dock att hans varulagerinventeringar kunde ha gjorts
bättre.

4.4 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska
revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta till-
räckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick genom att
närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om
sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra
alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets
existens och skick. Om detta inte är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i
revisionsberättelsen enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende
revisor* p. 6 b) och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser
som avviker från standardutformningen* p. 8.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-sons dokumentation - som i denna del i allt
väsentligt består av checklistor och av fotografier av delar av respektive varulager -
inte innehåller några tillräckliga revisionsbevis för vare sig lagrets existens eller
dess prissättning. Inspektionen godtar i och för sig hans till inspektionen lämnade

uppgifter om att han själv besökte grossistbolagets lager, medan två av hans medarbetare besökte klädbolagets lager i anslutning till balansdagen. Detta utgjorde dock inte, så som granskningen har beskrivits, tillräckliga underlag för bedömningen av existensen av dessa bolags varulager. Han hade inte heller något underlag vad gäller varulagrens prissättning; i detta avseende synes det, såvitt har framkommit, över huvud taget inte ha skett någon granskning. I det tredje bolaget, båtbolaget, närvarade varken han själv eller någon av hans medarbetare vid någon inventering. Han har inte lämnat någon godtagbar förklaring till det och har inte heller redogjort för några godtagbara alternativa granskningsåtgärder.

Revisorsinspektionen anser därför att A-son inte har genomfört en godtagbar granskning av varulagret i något av de tre ovan nämnda bolagen. Med hänsyn till att posten var väsentlig i samtliga tre här aktuella årsredovisningar var bristerna i hans granskning sådana att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

5 Kundfordringar och leverantörsskulder – maskinbolaget

I maskinbolaget togs posten Kundfordringar upp till 3,7 mnkr och posten Leverantörsskulder till 1,9 mnkr. Dokumentationen avseende posten Kundfordringar består av en checklista, rubricerad *Kundfordringar och försäljning*, med olika granskningsåtgärder men utan några anteckningar eller slutsatser. Någon checklista för posten Leverantörsskulder finns inte i det material som har sänts in till Revisorsinspektionen. Vidare finns för var och en av posterna en bokslutsbilaga med hänvisning till en reskontra.

Av dokumentationen framgår att bolagets redovisningskonsult, som också hade upprättat bokslut och årsredovisning, utförde betalningskontroller till och med den 30 januari 2015 för kundfordringar och till och med den 15 januari 2015 för leverantörsskulder. Det finns dock inget som visar att A-son själv utförde några

granskningar. Han har därför förelagts att uppge vilken grund han hade för att godta de redovisade värdena av de båda posterna och att förklara varför han inte gjorde några egna kontroller.

A-son har uppgett följande.

En redovisningskonsult, anställd på hans byrå, gjorde betalningsuppföljning på kundfordringar och leverantörsskulder. Han borde själv stickprovsvis ha kontrollerat att redovisningskonsultens betalningsuppföljningar var korrekta. Av konsultens betalningsuppföljning framgår att byrån också hade tillgång till bolagets redovisning för januari 2015, som visar att drygt 62 procent av kundfordringarna var betalda redan i januari 2015. Han bläddrade igenom materialet för januari 2015 och gjorde därmed en egen betalningsuppföljning även om det inte framgår av årsakten.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Posterna Kundfordringar och Leverantörsskulder utgjorde 64 respektive 33 procent av balansomslutningen i maskinbolaget och var därför väsentliga balansposter. A-sons dokumentation och hans svar till Revisorsinspektionen visar att han förlitade sig på kontroller utförda av den redovisningskonsult som samtidigt ansvarade för redovisningen i bolaget. Enligt Revisorsinspektionens mening är sådana kontroller att anse som en del av ett bolags interna kontroll. En revisor kan visserligen ta hänsyn till dem när han eller hon planerar sina revisioner. Revisorn får emellertid inte, med hänvisning till dessa kontroller, helt underlåta att utföra egna revisionsåtgärder. I dessa fall har A-sons egna granskningsinsatser varit begränsade till att han bläddrade igenom material för januari 2015. Den åtgärd som han har lämnat uppgift om har, enligt Revisorsinspektionens mening, inte utgjort någon tillräcklig kompletterande granskningsåtgärd. Med hänsyn till att posterna var väsentliga 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 revisionssed.

6 Skriftligt uttalande från företagsledningen – maskinbolaget

I det material som har sänts in till Revisorsinspektionen beträffande maskinbolaget saknas ett skriftligt uttalande från företagsledningen. A-son har förelagts att förklara varför han undertecknade revisionsberättelsen trots att detta dokument saknades.

A-son har uppgett att han för detta bolag missade att få ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

Revisorsinspektionen 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 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.

Som framgått ovan hade A-son inte erhållit något skriftligt uttalande från företagsledningen i maskinbolaget. Genom att trots detta avge en revisionsberättelse har han åsidosatt god revisionssed.

7 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit ett stort antal brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de fem bolagen, som inspektionens granskning har avsett, utfört några godtagbara granskningar av bolagens intäktsredovisningar. För två av

bolagen har han inte heller utfört några godtagbara granskningar av väsentliga kostnadsposter. I fyra bolag har han underlåtit att i tillräcklig omfattning granska väsentliga balansposter. Bristerna i granskningarna av posterna har varit så omfattande att han för samtliga fem bolag har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Slutligen har han, i fråga om ett bolag, undertecknat en revisionsberättelse utan att ha tillgång till ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

Vid valet av disciplinär åtgärd har Revisorsinspektionen beaktat följande. Myndighetens granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner av fem bolag. Vid granskningen – som har avsett ett mycket omfattande material – har kunnat konstateras att A-sons revisionsarbete beträffande samtliga bolag har uppvisat mycket allvarliga brister. Omständigheterna måste anses vara synnerligen försvårande. Hans auktorisation som revisor ska därför, med stöd av 32 § andra stycket och 35 § andra stycket revisorslagen (2001:883), upphävas med omedelbar verkan.

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, 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 Rytöft Drangel, biträdande chefsjuristen Anders Ahlgren samt revisionsdirektören Inger Blomberg, som har föredragit ärendet, varit närvarande.