

D 17

1 Inledning

Revisorsinspektionen¹ har underrättats om att godkände revisorn A-son har underkänts i FAR:s kvalitetskontroll. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat de två revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Ett av dessa behandlas nedan och benämns *växlingsbolaget*. Vidare har Revisorsinspektionen granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag, nedan benämnda *hälsobolaget*, *inredningsbolaget* och *maskinbolaget*. Nedan redogörs för hans revisionsarbete i dessa bolag. Bolagen har i samtliga årsredovisningar angett att dessa är upprättade i enlighet med årsredovisningslagen (1995:1554) och Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen nedan behandlade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Hälsobolaget	2014-09-09–2015-08-31	39,9	32,1
Inredningsbolaget	2015	8,7	3,2
Maskinbolaget	2014-07-01–2015-06-30	30,0	16,9
Växlingsbolaget	2014-09-01–2015-08-31	111,4	4,6

För samtliga här aktuella bolag avgav A-son revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av ISA 230 *Dokumentation av revisionen*. 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 Revisorsinspektionens bevisbörda anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Kassaredovisning (växlingsbolaget, hälsobolaget och inredningsbolaget)

3.1 Växlingsbolaget

Bolagets verksamhet bestod av valutaväxling i butik. På ett planeringsdokument har A-son noterat att ägarens noggrannhet vid hanteringsarbetet av administrationen var "ok" efter att revisionsteamet hade gått igenom rutinerna. Enligt A-sons noteringar vid bedömning av IT-systemets komplexitet hade bolaget ett eget kassasystem vid försäljning av valuta. Systemet uppdaterades löpande av tillverkaren för att kunna vara säkert. Bolaget hade också skaffat sig en kassaapparat för att kunna följa kraven i den då gällande lagen (2007:592) om kassaregister.²

På ett arbetspapper har A-son bl.a. noterat att större transaktioner hade granskats stickprovsvis och att kassarapporter hade granskats med avseende på löpnummer. Några avvikelser i kassaredovisningen fann han inte och han granskade att alla större transaktioner var rätt hanterade med avseende på id-kort och anledning till transaktionen.

I ett dokument, rubricerat Inventering och daterat den 1 september 2015, är ett antal utländska valutor förtecknade med kurser och utgående belopp per den 31 augusti 2015. Vid varje utgående belopp finns en bock eller signatur. Därefter följer en summering enligt följande. Kassa 1 70 tkr, kassa 2 70 tkr, valvet 1 198 tkr, kontanter 1 338 tkr.

A-son har förelagts att redogöra för hur granskningen av kassarapporter utfördes och vilka specifika granskningsåtgärder som han utförde med anledning av att bolaget bedrev kassa- och kontanthantering. Han har i samband med detta getts möjlighet att ge in dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har uppgett följande.

Han gick igenom att det fanns dagliga kassarapporter fram till den 31 augusti 2015. Det förekom inga större differenser mellan Z-rapporterna och den fysiska kassan. Vid den löpande granskningen granskade han även kassaredovisningen, dvs. hur

kontanter hanterades i dagskassor. Enligt rutinbeskrivningar gjordes avräkning dagligen, löpande insättning på bank gjordes vid behov och det gjordes dagligen avstämning mellan kassarapporten från kassasystemet och rapporten från det certifierade kassaregistret. Revisorsassistenten gick på plats igenom bolagets kassarutiner. Vid granskningen framkom inga avvikelser från rutinbeskrivningarna, vilket gjorde att revisionsteamet kunde säkerställa att kontanthantering var fullständig. För att säkerställa att den s.k. penningtvättslagen (2009:62) följdes granskade han även kassarapporter med större enskilda belopp under perioden juni–augusti 2015, kontrollerade att bolaget tog en kopia på de större transaktionerna (över 15 000 euro) och följde upp skäl till växling. Revisorsassistenten utförde en kassainventering den 1 september 2015 avseende kontantkassan per balansdagen.

3.2 Hälsobolaget

Bolaget bedrev försäljning till konsumenter i flera butiker inom samma geografiska område. På ett arbetspapper har A-son bl.a. noterat att kontroll hade skett av att kassaredovisning fanns fram till den 31 augusti 2015, att revisorsassistenten hade granskat kassaredovisningen i ett transaktionsanalysprogram och att inga större avvikelser hade kommit fram.

A-son har förelagts att utförligt redogöra för sina granskningsåtgärder. Han har även förelagts att förklara varför en transaktionsanalys var en relevant granskningsåtgärd för att granska rutiner för kassaredovisning och varför det saknas granskningsåtgärder beträffande Z-dagrapporter³ eller journalminne. Han har i samband med föreläggandena getts möjlighet att ge in dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har uppgett följande.

² Bestämmelser om kassaregister finns numera i skatteförfarandelagen (2011:1244).

³ 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 retur/återköp och betalsätt (kontant, kort, m.m.).

Revisorsassistenten kontrollerade att fakturering gjorts löpande, att det fanns dagliga kassarapporter fram till den 31 augusti 2015 och att alla Z-rapporter fanns för samtliga butiker för perioden 1 september 2014 – 31 augusti 2015. Revisorsassistenten granskade även, för augusti 2015, att Z-rapporterna (240 stycken) för samtliga butiker var korrekt bokförda och att kontantkassor och kortbetalningar hade satts in på banken. Vidare jämförde revisorsassistenten omsättningen med föregående år och analyserade bruttovinster samt rutiner för hantering av kassor.

Med hjälp av transaktionsanalysprogrammet granskade han att alla kassor var redovisade. SIE-filen visade vid transaktionsanalysen att samtliga kassarapporter (Z-rapporter) fanns för perioden 1 september 2014 – 31 augusti 2015. I transaktionsprogrammet kan man utifrån SIE-filen se att samtliga kassor är bokförda på ett korrekt sätt för respektive butik dagligen. Han granskade även att inga avvikelser fanns i Z-rapporterna för augusti 2015 samt att rutinerna för kassahanteringen var goda. Därmed ansåg han att intäktsredovisningen var fullständig.

3.3 Inredningsbolaget

Bolaget bedrev försäljning av sängar i butik. A-son har på ett arbetspapper, under rubriken Periodiseringskontroll, noterat att granskning hade skett av att alla kassarapporter för december 2015 och januari 2016 tillhörande respektive räkenskapsår var korrekt bokförda. På ett arbetspapper avseende planeringen har han noterat att bolaget använde ett visst kassasystem, att kassan var registrerad hos Skatteverket och att dagskassor räknades dagligen och sattes in på bank. På ett arbetspapper, benämnt grundläggande kontroller, finns en notering att kassasaldot i bokföringen under året var negativt vid tre tillfällen och att det lägsta negativa saldoutveckling till ca 13 tkr. Det framgår inte vilka uppgifter i journalerna som granskades eller vilken omfattning granskningen hade. Det framgår inte heller hur A-son bedömde iakttagelsen om negativa kassasaldon.

A-son har förelagts att redogöra för vad de ovan beskrivna granskningsåtgärderna innebar och i vilken omfattning dessa utfördes, hur han hanterade det faktum att kassasaldot i bokföringen hade varit negativt vid tre tillfällen och varför han inte utförde någon granskning av innehållet i Z-dagrapporter eller journalminne. Han har i samband med föreläggandena getts möjlighet att ge in dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har uppgett följande.

Revisorsassistenten gick igenom att fakturering hade gjorts löpande och att det fanns dagliga kassarapporter fram till den 31 december 2015. Det förekom endast små differenser mellan Z-rapporterna och den fysiska kassan.

Vid transaktionsanalysen konstaterade han att alla Z-rapporter fanns bokförda, att bolaget löpande satte in kontanterna på bank och att kortförsäljningen stämde överens med banksaldot. I transaktionsanalysprogrammet och i huvudboken granskade han att alla Z-dagrapporter fanns för år 2015. Han granskade även fysiskt för perioden november–december 2015 att samtliga Z-rapporter var korrekta och bokförda. Det negativa kassasaldot var inte väsentligt, vilket medförde att han inte gjorde någon kontroll av det. Bolaget hade som rutin att månadsvis sätta in den mindre kontantkassan på bank. Kortköp bokfördes direkt mot bank enligt kassarapport.

3.4 Revisorsinspektionens bedömning

De tre här aktuella bolagen bedrev valutaväxling eller försäljning i butik. Vid revisionen av dessa bolag var det därför särskilt viktigt att granska och bedöma kassaredovisning och kontanthantering.

Varken A-sons dokumentation eller hans yttranden innehåller någon närmare beskrivning av vilka kontrollmoment som fanns i *växlingsbolagets* rutiner. Det framgår inte heller huruvida han gjorde någon bedömning av dem.

Dokumentationen av de substansgranskningsåtgärder som vidtogs i växlingsbolaget är kortfattad och kan inte anses bekräfta de påstådda granskningsåtgärder. I sina yttranden beskriver A-son visserligen ett antal vidtagna granskningsåtgärder, men beskrivningen är relativt generell och saknar, i likhet med dokumentationen, närmare identifikationsfaktorer rörande granskat underlag (jfr ISA 230 p. 9 a och 12 A).

Även när det gäller *hälsobolaget* och *inredningsbolaget* är noteringarna i dokumentationen knapphändiga och ger inte stöd för påstådda granskningsåtgärder. Vad A-son har uppgett om att det har gjorts transaktionsanalyser med hjälp av en SIE-fil medför inte att det har skett en tillräcklig granskning. Det som han i övrigt har uppgett i sina yttranden avseende dessa två bolag har inte den konkretion att det ger möjlighet att bedöma granskningen som tillräcklig.

Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-son inte har utfört en godtagbar granskning av kassaredovisningen och kontanthanteringen i något av de tre bolagen (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han har därigenom åsidosatt god revisions sed.

4 Varulager (hälsobolaget, inredningsbolaget och maskinbolaget)

4.1 Hälsobolaget

Posten Färdiga varor och handelsvaror togs i hälsobolaget upp till 5,1 mnkr, vilket motsvarade 16 procent av balansomslutningen. Av noteringar på ett arbetspapper framgår bl.a. att revisorsassistenten gjorde en översiktlig granskning av lagerlistor och bruttovinster för varje butik. Det framgår också att revisorsassistenten besökte en

av butikerna för genomgång av rutiner och kontrollinventering, att inköpspris stämde av mot fakturor och att priskontroll genomfördes. I dokumentationen finns för respektive butik första sidan av en lagerlista med en kontrollsummering. Vidare finns en ifylld checklista avseende fysisk närvaro vid inventering. Det framgår inte vilka stickprov som togs eller vilka resultat som framkom vid kontrollinventeringen och priskontrollen.

A-son har förelagts att redogöra för den kontrollinventering och priskontroll som utfördes. Han har i samband med föreläggandena getts möjlighet att ge in dokumentation som verifierar hans uppgifter.

A-son har uppgett följande.

Revisorsassistenten besökte en av butikerna den 31 augusti 2015 vid butikens lagerinventering. Rutinerna för inventeringar hade fungerat utmärkt alla tidigare år. Hälsobolaget hade ett butiksdatasystem. I detta system lästes varor in och priser uppdaterades löpande. Vid försäljning plockades varor ut ur systemet. Revisorsassistenten kontrollerade genom stickprovsgranskning varor som fanns i lagerlistan mot varor i butik och att varor i butik fanns i listan. Att priser var korrekta i originallistorna kontrollerades mot några leverantörsfakturor. Stickprovskontroll avseende pris gjordes fördelat över samtliga butikers varulager. Listorna, på vilka revisorsassistenten gjorde sina noteringar, finns hos hälsobolaget i dess lagerpärmar.

4.2 Inredningsbolaget

Posten Varulager togs i inredningsbolaget upp till 1,4 mnkr, vilket motsvarade 44 procent av balansomslutningen. A-son har på ett arbetspapper noterat att revisorsassistenten besökte butiken den 10 januari 2016 för att gå igenom inventeringen tillsammans med företrädare för bolaget. I dokumentationen finns ett dokument, rubricerat Inventering 2015-12-31, med angivande av typ av artiklar, antal och värde vilket summerar till 1,4 mnkr. Det finns inga anteckningar på dokumentet, annat än

en bock eller signatur vid totalsumman. Vidare finns en ifylld checklista avseende fysisk närvaro vid inventering.

A-son har förelagts att redogöra för vilka granskningsåtgärder som utfördes för att fastställa lagrets existens och värde och att ge in dokumentation som bekräftar det han uppger.

A-son har uppgett följande.

Revisorsassistenten besökte butiken den 10 januari 2016 vid butikens lagerinventering, vilket framgår av dokumentationen. Rutinerna för inventeringar hade fungerat utmärkt alla tidigare år. Bolaget hade ett butiksdatasystem. I detta system lästes varor in och priser uppdaterades löpande. Vid försäljning plockades varor ut ur systemet.

Revisorsassistenten kontrollerade genom stickprovsgranskning varor som fanns i lagerlista mot varor i butik och att varor i butik fanns i listan. Att priser var korrekta i originallistor kontrollerades mot fakturor från två namngivna leverantörer. Revisorsassistenten gjorde också bruttovinstkontroller, inkuransbedömning och periodiseringskontroller, kontrollerade att det fanns inventeringsinstruktioner, granskade totala lagerlistor samt gjorde rimlighetsbedömning mot föregående år. Lagerlistorna fanns hos bolaget i dess lagerpärmar och det var där som revisorsassistenten signerade.

4.3 Maskinbolaget

Posten Varulager togs i maskinbolaget upp till 4 mnkr, vilket motsvarade 24 procent av balansomslutningen. A-son har på ett arbetspapper noterat att revisorsassistenten hade utfört vissa granskningsåtgärder, såsom att översiktligt granska lagerlistor, kontrollera att uppgifter från inventeringslista överförts korrekt till en sammanställning samt besöka maskinbolaget vid lagerinventeringen. Det finns vidare en

notering om att värderingen av lagret skedde till inköpspris och ett arbetspapper med övergripande kommentarer kring inventeringen. I dokumentationen finns en lagerlista, rubricerad Inventering 15-06-30, med varukategorier och totalvärde per kategori samt en totalsumma med en bock eller signatur. I övrigt innehåller listan inga anteckningar. Vidare finns en ifylld checklista avseende fysisk närvaro vid inventering.

A-son har förelagts att redogöra för vilka granskningsåtgärder som utfördes för att fastställa lagrets existens och värde och att ge in dokumentation som bekräftar det han uppger.

A-son har uppgett följande.

Revisorsassistenten besökte butiken den 30 juni 2015 vid butikens lagerinventering, vilket framgår av dokumentationen. Revisorsassistenten kontrollerade genom stickprovsgranskning varor som fanns i lagerlistan mot varor i butik och att varor i butik fanns i listan. Att priser var korrekta i listan kontrollerades mot fakturor från tre leverantörer för perioden mars – juni 2015. Listan fanns hos maskinbolaget i dess lagerpärmar där revisorsassistenten signerat vid de varor han fysiskt inventerade tillsammans med personalen.

4.4 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 och 7 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om lagrets existens och skick.

Av utredningen framgår bl.a. att en av A-sons medhjälpare hade närvarat vid bolagens lagerinventeringar i samtliga här aktuella fall. Varken revisionsdokumentationen eller A-sons yttranden till Revisorsinspektionen ger emellertid någon närmare information om omfattningen, urvalet eller resultatet av den stick-

provsgranskning avseende respektive lager som det fanns anledning att göra. Utan sådan information om stickproven (jfr det som sägs i avsnitt 3.4 om identifikationsfaktorer) finns det inte underlag för att bedöma A-sons granskningsåtgärder i detta avseende som tillräckliga. Det som han har uppgett om att vissa revisionsbevis för varulagrets existens och värde förvaras hos respektive revisionsklient är härvid utan betydelse; när revisionsakten saknar väsentliga revisionsbevis, kan ett påstående om att revisionsbevisen förvaras hos revisionsklienten, utom revisorns kontroll, normalt inte tillmätas någon vikt.

Dokumentationen ger alltså inte belägg för att det har gjorts en tillräcklig granskning av lagret existens och värde och A-son har inte heller genom sina yttranden till inspektionen gjort sannolikt att det skett en sådan granskning. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning av bolagens varulager var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten Varulager var väsentlig i samtliga tre bolag saknade han därför grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Revisorsinspektionens sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har i tre uppdrag inte utfört en godtagbar granskning av respektive bolags kassaredovisning. Vidare har han, såvitt gäller tre bolag, inte genomfört en tillräcklig granskning av redovisade varulager och har som en följd av detta saknat grund för att tillstyrka fastställande av dessa bolags resultat- och balansräkningar.

A-son har alltså åsidosatt sina skyldigheter som revisor i flera avseenden och ska på grund av detta meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt som han har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningarna i tre bolag utan att ha grund för det. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en varning.

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, lagmannen Eva-Lena Norgren, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, bitr. avdelningschefen Timothy Yuan och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, tf. chefsjuristen Anders Ahlgren, chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Kerstin Ceder, som har föredragit ärendet, varit närvarande.