

## Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som föranlett myndigheten att utreda auktoriserade revisorn A-sons revision av ett aktiebolag. Bolaget, vars verksamhet utgörs av handel med dagligvaror, tillämpade vid upprättandet av årsredovisningen för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31 Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 *Årsredovisning och koncernredovisning (K3)*.

### 2 Revisorsinspektionens utredning

Revisorsinspektionen har tagit del av A-sons revisionsdokumentation för bolaget för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31. I ärendet föreligger också yttranden från A-son.

#### 2.1 Revisionsberättelsen

A-son valdes vid en extra bolagsstämma den 9 september 2015 till revisor i bolaget för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31. Den avgående revisorn hade lämnat ett uttalande med reservation gällande rättvisande bild för räkenskapsåret 2013-09-01 –

2014-08-31, eftersom han – som också hade valts efter balansdagen – inte hade kunnat observera inventeringen av varulagret i slutet av året. Enligt den avgående revisorns uttalande hade han inte heller kunnat använda alternativa metoder för att förvissa sig om lagerkvantiteterna per den 31 augusti 2014. Till följd av detta hade han inte kunnat fastställa om det krävdes några justeringar av posten Varulager i balansräkningen eller posten Kostnad sålda varor i resultaträkningen.

A-sons revisionsberättelse för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31 innehåller inte någon uppgift om att föregående års årsredovisning hade reviderats av en annan revisor eller att den tidigare revisorns revisionsberättelse innehöll ett uttalande med reservation. Inte heller framgår det att den tidigare revisorns uppdrag hade upphört i förtid.

## 2.2 Varulager

Av planeringsdokumentet för revisionen framgår att det fastställda väsentlighetstalet uppgick till 160 tkr.

I revisionsdokumentationens avsnitt för rutiner finns bl.a. en beskrivning av butikens lagerrutiner. A-sons slutsats var att lagerrutinen fungerade på ett tillfredsställande sätt. I avsnittet för revisionsnoteringar finns ett arbetspapper där redovisade belopp för varulager, nettoomsättning, varukostnad samt bruttovinst jämförs med motsvarande värden för föregående år. Lagrets omsättningshastighet beräknas i samma arbetspapper till 22 gånger per år. I arbetspapperet anges vidare att:

- Den ingående balansen är något högre än den utgående balansen, men inte mer än det som kan förväntas vara en normal fluktuation.
- Lagret fylls på två till tre gånger per vecka.
- Bruttovinsten är något förbättrad, men det har inte skett några stora förändringar.
- Lagrets storlek är i rimlig nivå med tanke på lageromsättningshastigheten och butikens utformning vid jämförelse med andra butiker.

Den slutsats som dras i arbetspapperet är att utifrån ovanstående analys samt jämförelse med liknande butiker skulle ett eventuellt fel i den ingående balansen inte vara så stort att det är väsentligt för årsredovisningen. Hänvisning görs vidare till granskningen av varulager.

Granskningen av varulagret bestod enligt revisionsdokumentationen av ett antal granskningsåtgärder som tog sikte på räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31. I dokumentationen nämns att föregående års lagersaldo inte hade kunnat fastställas enligt tidigare revisor, eftersom han inte hade utfört någon kontrollinventering, men att den egna bedömningen vid granskningen av den ingående balansen var att den inte torde innehålla några väsentliga fel. Slutsatsen som A-son drog efter utförd granskning var att både ingående och utgående balanser var väsentligen korrekta och att han bedömde att eventuellt fel i lagrets ingående balans på 902 tkr inte skulle vara väsentligt i förhållande till bolagets justerade egna kapital om 3 223 tkr. Vidare angav han att det fanns ett övervärde i de finansiella anläggningstillgångarna om 786 tkr som bidrog till hans samlade bedömning att ett mindre fel i den ingående balansen inte kunde skada bolaget eller dess intressenter.

### 3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

På grund av en miss innehåller revisionsberättelsen inte någon upplysning om att föregående år hade reviderats av en annan revisor och att denne hade gjort ett modifierat uttalande.

Han är revisor i ett stort antal bolag som driver livsmedelsbutiker inom en viss kedja och har stor erfarenhet av revision av sådana bolag.

Vid bokslutsgranskningen framgick att man inte hade gjort några storleksmässigt stora förändringar i fråga om lagerplatser eller lagerutrymme. I och med att han konstaterade att den utgående balansen var väsentligen korrekt var det hans utgångspunkt att den ingående balansen torde ligga på en liknande nivå. I sin granskning av den ingående balansen jämförde han bruttovinster mellan de båda åren. Dessa skilde sig åt med en procent, vilket han bedömde som en normal fluktuation i en butik av detta slag. Han konstaterade vidare att försäljningen under de sju första dagarna på nästa räkenskapsår uppgick till 479 tkr och att motsvarande siffra för de första fjorton dagarna uppgick till 931 tkr, vilket överensstämde väl med bolagets lageromsättningshastighet på 22 gånger per år.

Det integrerade lager-, kassa- och beställningssystemet samt rutinerna kring detta fungerade enligt uppgift från bolagets ägare på samma sätt vid föregående års bokslut

som vid granskningen av bokslutet per den 31 augusti 2015. Vid granskningen per den 31 augusti 2015 hade han skaffat sig revisionsbevis för att kunna konstatera att lagerrutinen fungerade bra. Ett stort antal artiklar inventerades varje vecka och per den 31 augusti 2015 gjordes en fullständig inventering. Inställningar i systemet gjorde också att när en vara nådde en kritisk nivå skedde en automatisk beställning av ett på förhand bestämt antal. Det låg alltså i handlarens intresse att hela tiden ha ett så korrekt lagersaldo som möjligt. Ett lager i en butik av detta slag har en mycket hög omsättnings-hastighet och fylls på med leveranser flera gånger i veckan. I praktiken innebär det att lagervärdet är relativt konstant med en fluktuation på endast några dagars försäljning.

Han bedömde att det inte var troligt att den ingående balansen innehöll några väsentliga felaktigheter. All hans granskning tydde snarare på att det var ett rimligt lagervärde. Han delade därmed inte den förre revisorns uppfattning, utan ansåg sig, med stöd i den granskning som han hade utfört avseende räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31 samt den kompletterande granskningen av den ingående balansen, ha tillräckliga revisionsbevis för att den ingående balansen var väsentligen korrekt.

## 4 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

### 4.1 Revisionsberättelsen

Enligt FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 700 *Revisionsberättelsens utformning* p. 134 kan revisorn, om föregående års årsredovisning reviderades av en tidigare revisor, besluta att upplysa om att så är fallet samt typen av uttalanden den tidigare revisorn gjorde och datumet för denna revisionsberättelse. FAR anser att revisorn bör lämna sådana upplysningar, om det inte finns särskilda skäl som talar emot. Exempel på särskilda skäl kan vara byten mellan revisorer i samma revisionsföretag eller byten från/till registrerat revisionsbolag till/från revisor verksam i det registrerade revisionsbolaget.<sup>1</sup>

Om en tidigare revisor lämnat uppdraget i förtid, ska den nya revisorn till sin revisionsberättelse foga en kopia av den tidigare revisorns anmälan enligt 9 kap. 23 § aktiebolagslagen (2005:551) och kopior av de underrättelser som lämnats enligt 9 kap

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering i RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* Del A p. 31.

23 a § (se 9 kap. 36 §). Enligt RevR 700 p. 137 ska revisorn i sådana fall även lämna upplysningar i enlighet med exempel 19 kopplat till 9 kap. 36 § i RevR9 *Revisorns övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen*.<sup>2</sup>

A-son har underlåtit att lämna uppgifter av ovan angivna slag i sin revisionsberättelse. Han har inte heller fogat erforderliga handlingar till revisionsberättelsen. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

## 4.2 Varulager

Enligt International Standard on Auditing (ISA) 510 *Förstagångsrevisioner – ingående balanser* p. 6 ska revisorn bl.a. vidta en eller flera av följande åtgärder:

- I. om föregående års finansiella rapporter har blivit föremål för revision, gå igenom den tidigare revisorns arbetspapper för att inhämta bevis avseende de ingående balanserna,
- II. bedöma om de granskningsåtgärder som har utförts under aktuell period utgör bevis som är relevanta för de ingående balanserna, och
- III. utföra särskilda granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om de ingående balanserna.

I detta fall saknar punkten I betydelse, eftersom den tidigare revisorn inte hade tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för ingående balanser. De åtgärder som A-son kunde vidta, såvitt gäller varulagret, var därför enbart de som beskrivs i punkterna II och III.

När det gäller varulager anges i p. A6 i ISA 510 att sådana granskningsåtgärder under innevarande period som avser utgående varulager ger föga revisionsbevis om det varulager som fanns vid periodens början. Ytterligare granskningsåtgärder kan därför behövas, och en eller flera av följande åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis:

- Observera en aktuell lagerinventering och stämma av den mot de ingående kvantiteterna.

---

<sup>2</sup> Motsvarande bestämmelse fanns vid tidpunkten för revisionsberättelsens datering i RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* Del A p. 32.

- Granska värderingen av posterna i det ingående varulagret.
- Granska bruttoresultat och avklipp.

Det var i detta fall, som gällde en livsmedelsbutik med ett lager som omsattes snabbt, inte möjligt att observera en aktuell lagerinventering och stämma av den mot de ingående kvantiteterna. Någon särskild granskning avseende värdering av posterna i det ingående varulagret eller avklipp genomfördes inte. A-sons granskning bestod i stället av en beräkning och bedömning av huruvida bruttovinstprocenten för föregående år var rimlig jämfört med innevarande år.

Lagersaldot hade under de senaste tre åren uppgått till 848 tkr, 902 tkr respektive 1104 tkr i en verksamhet som utifrån årsredovisningen i övrigt förefaller ha varit av likartad omfattning/storlek mellan åren. Variationen mellan åren hade alltså varit större än det fastställda väsentlighetstalet om 160 tkr.

Den ingående varulagret är inte i sig föremål för tillstyrkande. Utan tillräckliga granskningsåtgärder avseende den ingående balansen finns det emellertid risk för att eventuella väsentliga fel i resultaträkningen för det aktuella räkenskapsåret inte upptäcks. Revisorsinspektionens bedömning är att de granskningsåtgärder som A-son genomförde, exempelvis jämförelse av bruttovinst och lagersaldo mellan åren, inte gav tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende det ingående lagersaldot. Eftersom senare inträffade omständigheter inte kan användas för att fastslå den ingående balansen saknade hans slutsats att lagerrutinen fungerade bra för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31 relevans för bedömningen. Detta medförde att revisionsbevisen för det ingående varulagret för räkenskapsåret 2014-09-01 – 2015-08-31 inte var tillräckliga och ändamålsenliga. Mot denna bakgrund hade A-son inte grund för att tillstyrka fastställandet av bolagets resultaträkning. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

#### 4.3 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

A-son har åsidosatt sina skyldigheter som revisor i två avseenden. Han har vid sin förstaårsrevision försummat att lämna upplysningar i, och bifoga erforderliga handlingar till, sin revisionsberättelse. Han har vidare saknat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende ingående varulager. Som följd av detta har han tillstyrkt fastställandet av bolagets resultaträkning utan att ha grund för det. Det som ligger

honom till last är allvarligt. 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, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, auktoriserade revisorn Peter Ek, advokaten Michael Frie, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Jessica Otterstål samt revisionsdirektören Anna-Karin Brusk Rönnqvist, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusk Rönnqvist

Hur man överklagar, se bilaga.