



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information rörande auktoriserade revisorn A-son. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende.

Ärendet rör A-sons revision av ett aktiebolag som bedrev handel med inredningsartiklar och möbler (nedan benämnt möbelbolaget) och gäller revisionen för räkenskapsåret 2021/22. Möbelbolaget var ett helägt dotterbolag till ett danskt bolag. Ett danskt revisionsföretag (nedan benämnt koncernrevisorn) reviderade det danska bolaget och genomförde i samband med detta även en granskning av möbelbolaget. A-son lämnade den 9 januari 2023 en revisionsberättelse utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

Frågorna i ärendet rör i vilken omfattning A-son kunde använda sig av det arbete som utfördes av koncernrevisorn, om hans granskning av nettoomsättningen var tillräcklig och om det fanns ett aktuellt uppdragsbrev.

2 Utredningen

I A-sons övergripande revisionsstrategi finns en beskrivning av möbelbolaget och dess verksamhet. Vidare finns en beskrivning av möbelbolagets processer och rutiner, beräknat väsentlighetstal och identifierade risker.

Genomgående i revisionsdokumentationen finns hänvisningar till granskning utförd av koncernrevisorn och till dokument som denne hade upprättat.

I dokumentationen från koncernrevisorn finns ett planeringsdokument som är daterat 24 oktober 2022 och avser möbelbolaget. Uppdraget bestod enligt dokumentet av att ta fram material och utföra revision av möbelbolaget. Koncernrevisorns granskning kunde dels användas av A-son, dels inom granskningen av koncernredovisningen. I granskningen utgick koncernrevisorn från råbalanser per den 30 september 2022.

Koncernrevisorns initiala bedömning av de allmänna IT-kontrollerna och IT-användningen i möbelbolaget visade att revisionen kunde baseras på dessa kontroller, men att det krävdes testning av dem. Vid koncernrevisorns genomgång av IT-systemet antecknades att IT-chefen kunde ändra i systemet utan godkännande. Slutsatsen blev därför att koncernrevisorn i allmänhet hade en generell tillit till systemet men ansåg att ändringsrättigheterna kunde innebära ett problem. Det var därför nödvändigt att utvärdera om detta bidrog till en risk och, om så var fallet, om det fanns behov av att genomföra kompenserande kontroller. Koncernrevisorn använde i sin granskning av möbelbolaget en övergripande väsentlighet om 2 200 tkr¹ och en arbetsväsentlighet om 2 000 tkr. Planeringsdokumentet avslutas med en tabell där bl.a. revisionsansatsen per resultat- och balanskonto framgår. För nettoomsättningen var ansatsen en kombination av granskning av kontroller och substansgranskning. För övriga konton användes endast substansgranskning.

A-son bestämde den övergripande väsentligheten till 1 000 tkr och arbetsväsentligheten till 750 tkr.

¹ Väsentlighetstalen anges i koncernrevisorns dokumentation i DKK men har omräknats till SEK med valutakursen per den 24 oktober 2022. Kursen har hämtats från Riksbankens tjänst ”Sök räntor och valutakurser”.

2.1 Nettoomsättningen

Av revisionsdokumentationen framgår att posten Nettoomsättning i möbelbolagets årsredovisning redovisades med 88,0 mnkr.

I den övergripande revisionsstrategin under *Försäljningsprocessen* anges att möbelbolaget hade ett integrerat kassasystem och att detta bidrog till att ingen försäljning kunde undgå att bokföras. Kontantkassan räknades varje dag, först av medarbetare och sedan av respektive avdelningschef. Kassadifferenser bokfördes på ett eget konto för att underlätta uppföljningar. Den sammantagna bedömningen i revisionsstrategin var att möbelbolaget delvis saknade kunskap om svenska regler på området men att de hade en vilja att göra allt korrekt och att arbetsfördelningen bidrog till en god intern kontroll.

Dokumentationen av granskningen för posten Nettoomsättning består av ett arbetsprogram med en kontosammanställning. Stegen i arbetsprogrammet är besvarade med u.a. (utan anmärkning), u.å. (utan åtgärd) eller e.t. (ej tillämpligt).

Granskningsåtgärden *Skapa en förväntan för försäljningen på belår utifrån föregående år, trender, branschen och andra kända faktorer och bestäm accepterad avvikelse* besvarades med att nettoomsättningen hade ökat med 28 procent från föregående år. Ökningen förklarades av möbelbolagets ledning främst med att försäljningen tog fart igen efter covid-19-pandemin och att kunder åter kunde handla i fysiska butiker.

Efter granskningsåtgärden *Granska periodsaldon och stickprovsgranska transaktioner utöver de rutinmässiga, särskilt transaktioner omkring bokslutsdagen. Var uppmärksam på manuella bokningar och ombokningar* har antecknats att stickprov hade gjorts av koncernrevisorn och att det svenska revisionsteamet hade stämt av stickproven. Det framgår vidare att stickprov hade tagits under tre olika försäljningsdagar, en dag för varje butik (möbelbolaget hade tre butiker).

Under avsnittet *Övriga noteringar och iakttagelser på posten* hänvisas till dokumentation från koncernrevisorn och till att koncernrevisionsteamet även hade granskat möbelbolagets försäljningsprocess och dess intäktsredovisning.

Till revisionsdokumentationen har fogats dokument avseende koncernrevisorns granskning. A-son har hänvisat till dem i sitt arbetsprogram.

Av koncernrevisorns granskning framgår av dokumentet *30.5 Omsättning notat - generelt - opdateret 21.11.17* att företrädare för koncernen hade intervjuats för att inhämta förståelse för försäljningsprocessen. Dokumentet *30.6 Salgsbogføring Möbelbolaget* innehåller en genomgång av inställningar och försäljningsredovisning i kassasystemet.

Enligt dokumentet *30.4 50 - Områdeplan for nettoomsætning* (avsnittet *Kontrol af systemet*) kom den allra största delen av företagets omsättning från kontantförsäljning som registreras direkt via kassaterminalerna. Koncernrevisorn hade därför valt att fokusera på att granska hur en dagsomsättning kunde följas från kassasystemet till bokföringen. Denna granskning genomfördes genom applikationskontroll. Koncernrevisorn tog tre stickprov (ett för var och en av möbelbolagets tre butiker) där det kontrollerades att en dagsomsättning kunde följas från kassasystemet till bokföringen. Vidare framgår av dokumentet att försäljningsprocessen och systemet var desamma för varje butik och land i koncernen. Eftersom hanteringen via kassaterminalerna var en automatisk process, ansåg koncernrevisorn att någon ytterligare kontroll av omsättningen via kassaterminalerna inte var nödvändig.

2.2 Uppdragsbrev

A-son har till Revisorsinspektionen gett in två uppdragsbrev. Ett uppdragsbrev är daterat den 4 oktober 2010 medan det andra är daterat den 7 december 2023.

3 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Möbelbolaget har under en lång följd av år anlitat honom som revisor. Uppdraget har historiskt bedrivits i nära samarbete med den danska revisorn för moderbolaget. Denne har även utfört en fullständig revision av möbelbolaget. Ett av skälen till detta är att både koncernledning och ekonomifunktion är placerade i Danmark.

Det danska revisionsföretaget ingår i samma nätverk som det svenska. Inom nätverket gäller gemensamma kvalitetskrav och kvalitetsgranskning, vilket innebär att han kan förlita sig på att det arbete som utförs av koncernrevisorn sker i enlighet med dessa standarder. Hans revision har därför i väsentlig omfattning baserats på och dragit nytta av koncernrevisorns revisionsarbete. Detta har inneburit att han i stor utsträckning har kunnat förlita sig på koncernrevisorns granskningsinsatser för revisionen av möbelbolaget.

I samband med planeringen och genomförandet av revisionen beaktades den granskning som koncernrevisorn hade utfört.

Han tog del av koncernrevisorns granskningsprogram innan han påbörjade sin revision. Koncernrevisorns material låg till grund för hans bedömning av risker och hans egen revisionsstrategi för möbelbolaget. Innehållet i koncernrevisorns granskningsprogram beaktades alltså i revisionsarbetet.

Han gjorde dock en självständig bedömning och genomförde en egen revision av möbelbolaget enligt ISA. Informationen från koncernrevisorn var en del av hans överväganden.

Hans granskning av nettoomsättningen bestod av analytisk granskning av omsättning och bruttovinst. Han bedömde även koncernrevisorns granskning av möbelbolagets försäljningsprocess och intäktsredovisning.

Den absoluta merparten av möbelbolagets omsättning bestod av kontantförsäljning som registrerades automatiskt via kassaterminaler. Hans bedömning var att intäktsflödet skedde under en kort tidsperiod och inte var förenat med betydande komplexitet eller risk. Transaktionsvolymen var dock så stor att substansgranskning i syfte att uppnå ett statistiskt urval inte var praktiskt genomförbart.

Revisionsansatsen var därför att granska omsättningen genom systemtest. Fokus låg på påståendena existens, fullständighet och riktighet.

Dessa aspekter är beroende av att registreringen sker korrekt. Därför lades särskild vikt vid systemförståelse och test av dataflöde från kassaterminalerna till ekonomisystemet. Testningen verifierade att överföringen skedde korrekt och att systemet var tillförlitligt. Han tog del av och förlitade sig på koncernrevisorns granskningsåtgärder.

Vid en genomgång av dokumentationen konstaterades att det saknades ett påtecknat uppdragsbrev som uttryckligen omfattade det aktuella räkenskapsåret. Det senare uppdragsbrevet är daterat efter revisionsperiodens slut. Det bör dock framhållas att han har varit revisor för möbelbolaget sedan år 2010, vilket innebär att han har en långvarig och kontinuerlig relation med möbelbolag samt god kännedom om uppdragets omfattning och villkor. Under denna tid har revisionsuppdraget löpt utan avbrott och det har funnits

en etablerad praxis och förståelse mellan honom och företagsledningen kring uppdragets innehåll. Detta har legat till grund för hans arbete även under det aktuella räkenskapsåret.

4 Revisorsinspektionens bedömning

4.1 Möjligheten att använda sig av arbete utfört av annan revisor

Av revisionsdokumentationen och A-sons yttranden framgår att koncernrevisorn genomförde en fullständig revision av möbelbolaget. A-son har i sin revisionsdokumentation genomgående hänvisat till och använt sig av denna granskning².

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt 9 kap. 3 § aktiebolagslagen utföra sin granskning med professionell skepticism. Samma sak uttrycks i International Standard on Auditing (ISA) 200 *Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International Standards on Auditing* p. 15 på så sätt att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk när han eller hon planerar och utför en revision och vara medveten om att det kan finnas omständigheter som gör att de finansiella rapporterna innehåller väsentliga felaktigheter.

Enligt ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter* ska revisorn identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna för att skapa en grund för att utforma och utföra åtgärder utifrån de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. Av ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* framgår att revisorn ska utforma och genomföra övergripande åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån. Genom dessa åtgärder ska revisorn, enligt ISA 500 *Revisionsbevis*, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis.

För att en revisor vid en revision ska kunna använda sig av granskning utförd av någon annan revisor måste han eller hon först bedöma huruvida den andra revisorn har ändamålsenlig kompetens och förmåga att utföra revisionsuppdraget.

Vidare måste revisorn självständigt identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter. Vid tillämpningen av ISA 330 måste revisorn utvärdera om tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis har inhämtats genom de granskningsåtgärder som har utförts av

² Förutom vissa granskningsåtgärder som inte utfördes av koncernrevisorn såsom lagerinventering, granskning av skatter och avgifter, vissa lönerelaterade kostnader och viss förvaltningsrevision.

koncernrevisorn. Vid denna prövning måste särskilt beaktas om koncernrevisorn vid sin granskning applicerat ett väsentlighetstal som avviker från revisorns och vilken påverkan denna diskrepans får.

Av A-sons revisionsdokumentation framgår inte att han utvärderade koncernrevisorns kompetens. I sina yttranden har han uppgett att det danska revisionsföretaget ingår i samma nätverk som det revisionsföretag i vilket han är verksam. Vid nätverksgemenskap kan en revisor förlita sig på sådana nätverkskrav som t.ex. avser professionell utbildning eller rekrytering eller som kräver användandet av revisionsmetodik och tillhörande verktyg.³ Detta förutsätter dock att bolagen i nätverket har implementerat nätverkskraven i sina kvalitetsstyrningssystem enligt ISQM 1 *Kvalitetsstyrning för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster*. Nätverksgemenskap innebär emellertid inte att en revisor utan vidare kan använda sig av all den granskning som har utförts av en annan revisor. Det beror på att det kan föreligga skillnader i lagar, rättssystem, språk och kultur, professionell tillsyn, disciplin och extern kvalitetssäkring. I detta fall framgår det dessutom inte om A-son utvärderade om de granskningsåtgärder som koncernrevisorn hade vidtagit gav honom själv tillräckliga revisionsbevis utifrån de risker han hade identifierat i sin riskbedömning. Behovet av en sådan utvärdering var särskilt stort med tanke på att koncernrevisorn hade angett en dubbelt så hög väsentlighetsnivå som A-son.

Enligt Revisorsinspektionens mening hade A-son inte, utan en egen bedömning och utvärdering av de uppgifter som koncernrevisorn lämnat, tillräckliga revisionsbevis för den utförda revisionen. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

4.2 Nettoomsättningen

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 27 ska en revisor, när han eller hon identifierar och bedömer riskerna för väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter, på grundval av ett grundantagande att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, utvärdera vilka intäkter, intäktstransak-

³ Jfr ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av enbetsrevisorer)* p. A 66.

tioner eller påståenden som ger upphov till sådana risker. Om revisorn inte avfärdar grundantagandet att det finns risker för oegentligheter i intäktsredovisningen, ska risken behandlas som en betydande risk i enlighet med ISA 315 p. 12 l. ii.

Av ISA 330 p. 6 och p. A 4 följer att en revisor kan hantera bedömda risker genom granskning av kontroller, genom substansgranskning eller genom en kombination av dessa.

Av ISA 330 p.8 framgår att en revisor måste utforma och utföra granskning av kontroller för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kontrollerna fungerar, om

- a. revisorns bedömning av riskerna för väsentliga felaktigheter på påståendenivån innefattar en förväntning om att kontrollerna fungerar (dvs. revisorn planerar att undersöka om kontrollerna fungerar när han eller hon bestämmer substansgranskningens karaktär, tidpunkt och omfattning), eller
- b. enbart substansgranskning inte kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis på påståendenivån.

Revisorn kan utforma granskning av kontroller som ska utföras jämsides med en detaljgranskning av samma transaktion.⁴ Även om syftet med en granskning av kontroller skiljer sig från syftet med en detaljgranskning, kan båda utföras samtidigt genom att revisorn utför en granskning av kontroller och en detaljgranskning av samma transaktion, dvs. en granskning med dubbla syften. En granskning med dubbla syften utformas och utvärderas genom att revisorn beaktar vart och ett av syftena med granskningen för sig.

Av ISA 330 p. 18 framgår att oavsett de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter ska revisorn utforma och utföra substansgranskning av alla väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar. Substansgranskning innefattar enligt ISA 330 p. 4 detaljgranskning och substansinriktad analytisk granskning.

I detta fall framgår det av revisionsdokumentationen att koncernrevisorn genomförde en granskning av möbelbolagets kontroller hänförliga till försäljningsprocessen och kassasystemet. För att kontrollera att kontrollerna fungerade såsom tänkt genomförde koncernrevisorn applikationstestning för tre olika försäljningsdagar (en dag för var och en av de tre butikerna). Enligt dokumentationen från koncernrevisionen avsåg de stickprov som utfördes test av kontroller. Granskning av kontroller har emellertid, såsom framgår av ISA 330, ett annat syfte än detaljgranskning. Av A-sons dokumentation framgår inte om

⁴ ISA 330 p. A23.

han tog ställning till om koncernrevisorernas granskning av kontroller hade sådana dubbla syften att den även utgjorde sådan detaljgranskning som revisorn ska utföra enligt ISA 330 p. 18.

A-son har uppgett att han utförde, utöver granskning av möbelbolagets försäljningsprocess samt intäktsredovisning, även analytisk granskning av omsättning och bruttovinst.

ISA 520 *Analytisk granskning* behandlar revisorns användning av analytisk granskning som substansgranskning (substansinriktad analytisk granskning). Enligt ISA 520 p. 5 ska en revisor, när han eller hon utformar och utför en substansinriktad analytisk granskning som enda åtgärd eller i kombination med detaljgranskning, bl.a. utarbeta förväntade värden för redovisade belopp eller nyckeltal för att kunna identifiera väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Revisorn ska även bestämma det högsta belopp som en eventuell skillnad mellan redovisade belopp och förväntade värden får uppgå till innan en ytterligare utredning krävs.

I detta fall framgår det varken av A-sons dokumentation eller av hans yttranden till Revisorsinspektionen att han satte upp några förväntade värden eller bestämde vilken avvikelse från dessa som var godtagbar i enlighet med kraven i ISA 520. Den analytiska granskning som han utförde var därför inte sådan substansgranskning som krävs enligt ISA 330.

Revisorsinspektionen anser mot denna bakgrund att den genomförda analytiska granskningen inte var tillräcklig. A-son har inte heller redogjort för någon tillräcklig och ändamålsenlig detaljgranskning. Han saknade härigenom grund för att tillstyrka fastställandet av möbelbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

4.3 Uppdragsbrev

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9 och 10 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller i annan lämplig form av skriftligt avtal, om inte annat följer av lag eller annan författning.

A-son har gett in två uppdragsbrev. Den första är upprättat den 4 oktober 2010 och avsåg räkenskapsåret 2010/11. Det framgår att uppdragsbrevet även gällde för kommande år om uppdraget inte avslutas, ändras eller ersätts av nytt uppdrag.

Av ISA 210 A30 framgår att en revisor kan använda samma uppdragsbrev för återkommande perioder. En översyn av uppdragsbrevet behöver dock ske bl.a. om det har skett en förändring i det ramverk för finansiell rapportering som har använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna.

Frågan är då om det uppdragsbrev som upprättades år 2010 kunde läggas till grund för A-sons revision av räkenskapsåret 2021/22. Den revisionen avsåg en årsredovisning som var upprättad enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1), dvs. ett regelverk som inte fanns när uppdragsbrevet skrevs. Revisionen skedde dessutom enligt ISA, en revisionsstandard som började gälla i Sverige först år 2011. Till detta kommer att uppdragsbrevet innehåller hänvisningar till lagar som vid tiden för revisionen av räkenskapsåret 2021/22 hade upphävts, såsom exempelvis personuppgiftslagen (1998:204). Uppdragsbrevet återspeglade alltså inte förhållandena vid tiden för revisionen för räkenskapsåret 2021/22. Det kunde därför inte ligga till grund för revisionen.

Vad gäller det andra uppdragsbrevet, daterat den 7 december 2023, upprättades det först efter det att revisionen för räkenskapsåret hade avslutats.

Genom att underlåta att upprätta ett uppdragsbrev eller liknande skriftligt avtal som omfattade det aktuella räkenskapsåret har A-son åsidosatt god revisions sed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hans utvärdering av arbete som annan revisor utfört har inte varit tillräcklig. Vidare har hans granskning av nettoomsättningen varit bristfällig. Han har dessutom inte upprättat något aktuellt uppdragsbrev.

A-son har i ovan nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, eftersom han har tillstyrkt fastställandet av möbelbolagets resultat- och balansräkningar 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 f.d. justitierådet Sten Andersson, ordförande, kammarrättslagmannen Christina Eng, vice ordförande, skattedirektören Tomas Algotsson, redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, advokaten Emma Norburg, auktoriserade revisorn Anneli Pihl och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Maria Hynning och avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Tobias Fredriksson

Hur man överklagar; se bilaga.