



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-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag som bedriver kioskverksamhet. Informationen rör räkenskapsåren 2021/22 och 2022/23. Bolaget har upprättat årsredovisningarna med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Revisionsberättelserna för de båda räkenskapsåren innehåller en anmärkning att bolaget inte upprättat årsredovisningen i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. I övrigt är revisionsberättelserna utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar.

I ärendet behandlas frågor som rör revisorns dokumentation av revisionen och granskning av varulager.

2 Dokumentationsskyldighet

2.1 Revisionsdokumentationen

För räkenskapsåren 2021/22 respektive 2022/23 togs ett planeringsdokument, betecknat Revisionsdokumentation, fram. I dokumentet lämnas en beskrivning av verksamheten samt en övergripande riskanalys. Dokumentet är närmast identiskt för båda räkenskapsåren.

Under rubriken Övergripande riskanalys beskrivs bolagets intäktsflöden. Av beskrivningen framgår att bolaget använde ett kassasystem för registrering av varuförsäljning. Vidare framgår av planeringen att rutinerna för kassaredovisning granskades fysiskt på plats under räkenskapsåret 2020/21 genom test av kassaköp, återköp, kvittokopia etc. med gott utfall av granskningen. Granskningen av rutiner kring försäljning och kassahantering under räkenskapsåren 2021/22 och 2022/23 gjordes därför i mindre grad i form av uppföljning och stickprov av dags-/månadsrapport.

Som väsentliga konton identifierades Varulager, Kassa/bank, Avräkning moderbolag samt Leverantörsskulder/inköp. Några risker kopplade till dessa konton eller till intäktsredovisningen anges inte i vare sig planeringsdokumentet eller granskningsprogrammen för respektive konto.

Det framgår inte heller vilka väsentlighetstal som användes. Planeringsdokumentet innehåller inte heller någon tidplan.

De granskningsåtgärder, anteckningar och slutsatser som finns i granskningsprogrammen avseende bolagets intäkter och varulager är närmast identiska för räkenskapsåren 2021/22 och 2022/23. I granskningsprogrammen finns bl.a. uppgifter om bruttovinster. För räkenskapsåret 2022/23 finns ett arbetspapper, rubricerat Sammanställning lagergranskning 230430, som innehåller beräkningar av bl.a. bruttovinster. De uppgifter om bruttovinster som finns i arbetspappret är inte desamma som finns i granskningsprogrammet.

I revisionsdokumentationen finns inte någon redogörelse för den granskning av rutiner för kassaredovisning och varulager som genomfördes räkenskapsåret 2020/21 eller några uppgifter om huruvida det hade skett några betydelsefulla ändringar i dessa rutiner sedan den tidigare revisionen. Det kan inte heller utläsas av dokumentationen av den analytiska granskningen om några förväntade värden eller någon accepterad avvikelse fastställdes.

A-son har under ärendets handläggning skickat in underlag avseende den analytiska granskningen för båda räkenskapsåren. Av dessa framgår de förväntade värden och accepterade avvikelser som användes i granskningen. Hon har även under ärendets handläggning skickat in underlag avseende den granskning av rutiner för kassaredovisning och varulager som genomfördes under räkenskapsåret 2020/21.

2.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

För räkenskapsåret 2021/22 användes 200 tkr som övergripande väsentlighetstal och 80 procent av detta som arbetsväsentlighet, dvs. 160 tkr. Beloppet 200 tkr var lämpligt utifrån att resultat efter finansiella poster uppgick till 963 tkr för året och att bolagets egna kapital var stabilt och starkt.

För räkenskapsåret 2022/23 användes 50 tkr som övergripande väsentlighetstal och 80 procent av detta som arbetsväsentlighet, dvs. 40 tkr. Beloppet 50 tkr var lämpligt utifrån att resultatet var lägre än året innan, efter finansiella poster uppgick det till 208 tkr för året. Bolagets egna kapital var fortsatt stabilt och starkt.

De risker som identifierades relaterat till de väsentliga kontona var:

- Kassa/bank – risken för att bolagets bankmedel och intäkter inte var riktiga eller fullständiga. Risken för att kontantsaldot enligt bokföringen inte motsvarade den fysiska kassan.
- Avräkning moderbolag – risken för att beslut kring mellanhavanden mellan moder- och dotterbolag inte redovisades i respektive bolag.
- Leverantörsskulder/inköp – risken för avklippsfel kring balansdagen för inköp och risken för att rörelsefrämmande kostnader fanns i redovisningen. Risken för att rätt mervärdesskatt inte redovisades till Skatteverket.
- Varulager – risken för avklippsfel kring balansdagen för inköp av varor. Risken för svinn under året av lagerartiklar. Risk för inkurans i varulager, p.g.a. färskvaror. Risken för felaktig värdering av varulager.

För räkenskapsåret 2021/22 fastställdes en förväntad ökning av försäljningen om sju procent baserat på snittförsäljningen under de senaste fyra åren och en acceptabel avvikelse om fem procent. Den förväntade intäktsökningen baserades på den genomsnittliga ökningen under de senaste fyra åren. Den acceptabla avvikelsen sattes till en lägre

procentsats än den förväntade, men till ett högre belopp än det som valts till väsentligt tal, och baserades på hennes professionella bedömning med kunskap om bolaget och marknaden. Omvärldsläget med covid-19-pandemin gjorde även att konsumenter fanns kvar på hemmaplan och inte reste, och att försäljning av bolagets produkter, godis och tobak, generellt ökar i ”svåra” tider.

Motsvarande siffror för räkenskapsåret 2022/23 var elva respektive sju procent. Den förväntade intäktsökningen baserades på den genomsnittliga ökningen under de senaste fyra åren.

Hon valde att sätta den acceptabla avvikelsen till ett högre belopp än det som hade valts för det tidigare räkenskapsåret. Detta baserades på att ökningen av intäkter var markant högre än tidigare år och det hade framkommit att försäljningen av e-cigarett i olika former, som var en relativt ny produkt, stod för stor del av förra årets ökning samt hade bekräftats öka ytterligare för 2022/23. Därmed bedömde hon inte att dessa båda värden var relevanta att ställas mot varandra. Den acceptabla avvikelsen i procent sattes därav också till en högre procentsats än den acceptabla avvikelsen för året innan.

Den dagliga rutinen kring dagsavslut av kassarapportering verifierades genom intervju och hon tog del av rapporten ”Avstämningslista kassa” där kassadifferenser per dag framgick. Hon följde också upp rutinen och verifierade att bolaget satte in sina kontanter var tredje eller fjärde vecka och fann att den rutinen fungerade.

Hennes bedömning var att hon inte behövde genomföra en lika grundlig rutingenomgång efterföljande år, eftersom hon hade funnit att rutinen var väl fungerande under räkenskapsåret 2020/21. Hon säkerställde att rutinen fortfarande var relevant och tillförlitlig genom intervjuer med företagsledningen och redovisningskonsulten. Av dessa intervjuer framgick att rutinen fungerade på likartat sätt som tidigare år. Hon verifierade detta genom detaljgranskning i kombination med analytisk granskning.

De siffror som anges på försättsbladen för varulager och intäkter avseende räkenskapsåret 2022/23 är slutsatserna från räkenskapsåret 2021/22. Dessa gäller inte för räkenskapsåret 2022/23 utan för det räkenskapsåret finns de korrekta siffrorna i excelbladet som heter ”Sammanställning lagergranskning 230430”.

2.3 Revisorsinspektionens bedömning

En auktoriserad eller godkänd revisor ska 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 revisionssed. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet. Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (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.

Det är av vikt att revisorer fullgör sin dokumentationsskyldighet på ett riktigt sätt, eftersom en underlåtenhet försvårar analys och bedömning av arbetet i efterhand.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* p. 2 ingår det i planeringen av en revision att upprätta en övergripande revisionsstrategi och att utarbeta en granskningsplan. Granskningsplanen ska enligt p. 9 innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning och fortsatta planerade granskningsåtgärder på påståendenivån. Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 13 framgår att revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

Den planering som A-son upprättade saknar en beskrivning av risker kopplade till de väsentliga konton hon hade identifierat. Av dokumentationen framgår inte heller vilket väsentlighetstal som skulle användas i revisionen och hur detta tal fastställdes. Det saknades också en planering över när i tid revisionsaktiviteterna skulle utföras.

Revisorsinspektionen finner att den planering som låg till grund för revisionen inte dokumenterades tillräckligt väl.

Av dokumentationen av granskningen av intäkterna och varulagret framgår att A-son använde revisionsbevis om kontrollers funktion som hade inhämtats under revisionen av räkenskapsåret 2020/21. Revisorns dokumentation ska i så fall enligt ISA 330 p. 29 innefatta de slutsatser som har dragits när det gäller att förlita sig på sådana kontroller

som har granskats under en tidigare revision. Några sådana slutsatser finns inte återgivna i dokumentationen. Vad gäller den analytiska granskningen som hon utförde framgår inte av dokumentationen vilka förväntade värden och accepterad avvikelse som användes i granskningen samt hur dessa fastställdes. Att A-son under handläggningen har kunnat skicka in underlag som visar att hon utfört dessa revisionsåtgärder förändrar inte det faktumet att revisionsbevisen saknas i de revisionsakter som lämnats in till Revisorsinspektionen.

När det gäller dokumentationen av granskningen av intäkter och varulager är det utrett att siffrorna som anges i granskningsprogrammen för räkenskapsåret 2022/23 avsåg räkenskapsåret 2021/22. De korrekta siffrorna fanns i arbetspappret ”Sammanställning lagergranskning 230430”.

Dokumentationen avseende A-sons granskning innehåller alltså flera brister. Genom att underlåta att dokumentera planeringen av revisionen, riskbedömningen och granskningen av intäkter och varulager på det sätt som krävs har A-son åsidosatt god revisionssed.

3 Granskningen av bolagets varulager

3.1 Revisionsdokumentationen

Revisionsdokumentationen avseende posten Råvaror och förnödenheter för räkenskapsåren 2021/2022 och 2022/23 angav som granskningsåtgärd bl.a. närvaro vid inventering.

I dokumentationen antecknades för båda räkenskapsåren att inget besök under årets revision bedömdes vara nödvändigt. Det skedde med hänvisning till att bolaget hade besökts i samband med revisionen under räkenskapsåret 2020/21 och att det då kontrollerades att upprättade rutiner följdes utan väsentliga avvikelser.

Av den slutliga rapporteringen till styrelse/företagsledning avseende räkenskapsåret 2022/23 framgår att bolaget genomförde ytterligare en inventering den 31 augusti 2023 eftersom det hade varit ”struligheter” vid inventeringen per balansdagen den 30 april.

A-son har under ärendets handläggning skickat in underlag avseende den granskning av rutiner för kassaredovisning och varulager som genomfördes vid revisionen av räkenskapsåret 2020/21.

3.2 Revisorns uppgifter

A-son har uppgett följande.

Som en del av revisionen av räkenskapsåret 2020/21 deltog hon i varulagerinventering den 21 november 2021. Inventeringen genomfördes alltså under räkenskapsåret 2021/22 och kunde därför användas som revisionsbevis även för detta räkenskapsår. Bolaget har ett digitalt lagersystem och utför rullande inventeringar i samband med inleveranser av varor fysiskt mot lagersystemet och korrigerar saldo efter dessa. Vid leverans av varor varje vecka uppdaterades lagersystemet så att uppgifterna var aktuella. Inventeringsdifferenser justerades löpande och bestod oftast av svinn, t.ex. godis som tappades och som därför inte kunde säljas. Denna rutin kontrollerade hon genom att delta vid inventering. Hon verifierade rutinen och gjorde uppföljning genom stickprov. Lagrets omsättningshastighet var mycket hög. Det var därför lämpligt med rullande inventeringskontroller. Utöver rullande inventering så räknades lagret även per balansdagen den 30 april, för att stämma av det per bokslutsdagen. Genom intervju och utförd granskning följde hon upp att rutinen var densamma för hela året 2021/22. Det fanns inget i resultatet av granskningen som tydde på att rutinen inte hade följts.

Hon är en regelbunden kund och besöker butiken åtminstone en gång i månaden och ser varje gång att varulagret existerar och att de har likartade produkter från gång till gång. Hon kan också se om något nytt i större parti har dykt upp. Bolaget har inte lager på annan plats än i butiken och omsättningshastigheten av godislagret var mycket hög. Detta i kombination med granskning av omsättning och inköp per varugrupp, omsättningshastighet, inköpsmönster och jämförelse av utgående varulager per varugrupp periodvis är underlag till att påståendet om existens uppfylls.

Enligt uppgift från redovisningskonsulten och bolaget kom de inte ”i mål” med att färdigställa och rapportera in inventeringen per balansdagen 30 april 2023. Som revisor i bolaget blev hon inte informerad om saken förrän i september-oktober 2023, i samband med att bokslutet skulle färdigställas och revisionen planeras.

A-son har i ärendet åberopat viss mejlkorrespondens, främst mellan henne och revisionsteamet. Av korrespondensen, som skedde mellan oktober 2023 och januari 2024, framgår i huvuddrag följande.

Varulagret per den 30 april 2023 befarades inte vara helt som det borde och bolaget genomförde en ny inventering den 31 augusti 2023. Lagervärde per artikelgrupp hade stora och orimliga värden mellan åren. Vissa felaktiga värden berodde på en bugg i lager-systemet. Sedan hon hade tagit del av resultat- och balansrapport samt SIE-fil för perioden maj-augusti 2023 bedömde hon bokslutet i det stora hela vara korrekt.

3.3 Revisorsinspektionens bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om lagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventering såvida detta inte är praktiskt genomförbart.

Om det inte är praktiskt genomförbart att närvara vid en lagerinventering, ska revisorn enligt p. 7 utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick.

Varulagret var i detta fall väsentligt för de finansiella rapporterna. Av dokumentationen avseende revisionen av räkenskapsåret 2021/22 framgår att A-son bedömde att det inte var nödvändigt att närvara vid lagerinventeringen, eftersom hon hade besökt bolaget under föregående år och då hade kontrollerat bolagets rutiner. Till Revisorsinspektionen har hon uppgett att hon deltog vid en inventering den 21 november 2021. Den granskning som hade genomförts den 21 november 2021 gav henne emellertid enligt Revisorsinspektionens mening inte tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för posten på balansdagen den 30 april 2022. Varken revisionsdokumentationen eller hennes yttranden till Revisorsinspektionen ger något stöd för att hon vidtog några andra granskningsåtgärder som gav henne tillräckliga revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick per den 30 april 2022.

Av dokumentationen av revisionen för räkenskapsåret 2022/23 framgår att A-son då bedömde att det inte var nödvändigt att närvara vid lagerinventeringen eftersom hon hade besökt bolaget under föregående år och då hade kontrollerat bolagets rutiner. Detta är, enligt Revisorsinspektionens uppfattning, inte någon giltig anledning att inte närvara vid lagerinventeringen. Det förhållandet att hon regelbundet besökte butiken som kund föranleder ingen annan bedömning. Hon deltog därför inte vid den lagerinventering som

gjordes i april 2023. Det har inte framkommit något som tyder på att det skulle ha varit praktiskt ogenomförbart för henne att delta.

Med hänsyn till det nu sagda – och då varulagret var väsentligt – får A-son anses ha åsidosatt bestämmelserna i ISA 501 p. 4.

Eftersom A-son inte närvarade vid bolagets lagerinventeringar saknade hon tillräckliga revisionsbevis för varulagrets existens och skick.

Med hänsyn till att posten var väsentlig saknade hon grund att tillstyrka fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar för de båda räkenskapsåren. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionssed.

4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit brister i A-sons revisionsarbete. Dokumentationen för båda räkenskapsåren uppfyller inte gällande krav. Vidare har hennes granskning av bolagets varulager varit bristfällig för båda räkenskapsåren.

A-son har i de nu nämnda avseendena åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Att hon tillstyrkt fastställandet av bolagets resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det är allvarligt. Hon 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, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, advokaten Emma Norburg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Eva Melzig och avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Tobias Fredriksson

Hur man överklagar, se bilaga.