

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) kvalitetskontroll. Av en rapport från den kontrollant som myndigheten har anlitat framgår att denne bedömde att A-son inte till alla delar kunde anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. De två aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns nedan *stängselbolaget* och *biltillbehörsbolaget*. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare tre revisionsuppdrag. De aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns här *bilbolaget*, *portbolaget* och *konfektionsbolaget*. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Stängselbolaget	2011	66,9	38,1
Biltillbehörsbolaget	2011	39,4	15,3
Bilbolaget	2011	24,6	6,0
Portbolaget	2011-05-01–2012-04-30	75,2	31,2
Konfektionsbolaget	2010-05-01–2011-04-30	10,2	4,6

Stängselbolaget tillverkade och sålde stängsel medan *biltillbehörsbolaget* bedrev handel med biltillbehörsartiklar. *Bilbolaget* bedrev handel med bilar och andra fordon och *portbolaget* tillverkade och sålde portar och skjutportsbeslag. *Konfektionsbolaget* drev en konfektionsbutik.

A-son avgav revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår.

RN har sammanställt sina iakttagelser och A-sons svar i en promemoria som han har beretts tillfälle att yttra sig över. I det sammanhanget har RN också förelagt honom att besvara ett antal kompletterande frågor. A-son har besvarat frågorna men avstått från att yttra sig över promemorian.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 redogörs allmänt för revisorers dokumentationsskyldighet. I avsnitt 3–10 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om val av disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 11.

Som framgått ovan avser RN:s granskning i ett fall ett räkenskapsår som började före den 1 januari 2011. För den revisionen gällde Revisionsstandard i Sverige

(RS). För revision av finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare gäller i stället International Standards on Auditing (ISA). I det följande hänvisas därför både till RS och ISA.

2 Allmänt om revisorers dokumentationsskyldighet

En godkänd eller auktoriserad revisor ska enligt god revisionssed 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 2–4 §§ RN:s föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet.¹ 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 en stor del av RN:s bevisbördans 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 RN bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår RN från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Riskbedömning

RN har vid sin genomgång av revisionsuppdragen avseende *stängselbolaget*, *bil-tillbehörsbolaget*, *bilbolaget* och *portbolaget* inte kunnat finna någon dokumentation rörande analytisk granskning i samband med riskbedömningen vid planeringen av uppdragen, inklusive vilka slutsatser A-son har dragit.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han läste in SIE4-filer² och beräknade nyckeltal. Nyckeltalen fanns i systemet, dock skrevs dessa inte ut. Han har 30 års erfarenhet av att läsa och tolka ekonomiska rapporter. Han tolkade siffrorna och nyckeltalen men dokumenterade inte detta i detalj.

¹ Bestämmelserna i 4 § fanns före den 1 augusti 2013 i 5 § i samma föreskrift.

² SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram.

RN gör följande bedömning.

I ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 6 finns krav på att revisorn ska utföra en analytisk granskning som en del av sin riskbedömning vid planeringen av revisionen. A-son har inte upprättat någon dokumentation av den granskning som krävs enligt ISA 315. Han har inte heller genom de kompletterande upplysningar som han lämnat i yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande något av bolagen vidtog granskningsåtgärder som var tillräckliga för att kunna utföra den riskbedömning som krävs enligt ISA 315. RN drar av detta slutsatsen att hans granskningsåtgärder i detta avseende var otillräckliga (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Han har genom att inte utföra en godtagbar granskning i detta avseende åsidosatt god revisionssed.

4 Väsentlighet

RN har i nedanstående tabell ställt samman de väsentlighetstal för respektive årsredovisning som helhet som A-son fastställde i sina revisioner av *stängselbolaget*, *biltillbehörsbolaget* och *bilbolaget* samt vilken andel av respektive bolags nettoomsättning, resultat efter finansiella poster, balansomslutningen och justerat eget kapital³ fastställda väsentlighetstal motsvarade.

Bolag	Väsentlighetstal (mnkr)	Andel av nettoomsättning (%)	Andel av resultat efter finansiella poster (%)	Andel av balansomslutning (%)	Andel av justerat eget kapital (%)
Stängselbolaget	6,0	9,0	83,5	15,8	41,3
Biltillbehörsbolaget	1,5	3,8	149,8	9,8	93,6
Bilbolaget	1,2	4,9	262,6	19,8	36,0

Vid granskningen av *stängselbolaget* har arbetsväsentligheten⁴ fastställts till 5,1 mnkr. Bland bolagets tillgångsposter var det endast posterna Kundfordringar och Kassa och bank som översteg arbetsväsentligheten. Varulager (2,4 mnkr), Byggnader och mark (4,7 mnkr), Inventarier och fordon (2,0 mnkr) samt ett antal mindre poster föll därmed utanför den planerade granskningsansatsen. Vid revisionen av föregående räkenskapsår, som omfattade perioden 1 januari 2010–31 december 2010, hade arbetsväsentligheten fastställts till 2,5 mnkr. Valt belopp för arbetsväsentlighet hade således mer än fördubblats för räkenskapsåret 2011 i

³ Justerat eget kapital definieras som redovisat eget kapital med tillägg av det egna kapitalets andel av obeskattade reserver. A-son har uppgett att han bland annat använde sig av justerat eget kapital som grund vid fastställandet av väsentlighetstal.

⁴ Arbetsväsentlighet är det eller de belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet som revisorn bestämmer i syfte att minska sannolikheten för att summan av inte rättade och oupptäckta felaktigheter, ska överstiga väsentligheten för de finansiella rapporterna som helhet till en lämpligt låg nivå. Se ordlista till ISA.

jämförelse med räkenskapsåret 2010. Resultatet efter finansiella poster var 7,4 mnkr för räkenskapsåret 2010 och motsvarande resultat för räkenskapsåret 2011 var 7,2 mnkr.

Av dokumentationen kan inte i något fall utläsas vilka faktorer som beaktades då beloppen fastställdes.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Vid fastställandet av väsentlighetstalen utgick han från eget kapital, justerat eget kapital, resultat efter finansiella poster och balansomslutning.

Stängselbolaget hade vid utgången av det aktuella räkenskapsåret ett eget kapital på 14,1 mnkr, bruttovinst om 15,3 mnkr samt resultat efter skatt om 6,6 mnkr. Han bestämde arbetsväsentligheten till 5,1 mnkr (motsvarande 13 procent av nettoomsättningen) utifrån ovan nämnda belopp. Detta innebar dock inte att han hoppade över all granskning avseende poster under väsentlighetstalet.

RN gör följande bedömning.

Revisionen ska bl.a. göra det möjligt för revisorn att uttala sig om huruvida årsredovisningen i alla väsentliga avseenden har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning. Enligt god revisions sed ska en revisor vid utförande av revisionen beakta principen om väsentlighet och dess samband med risken för att revisorn gör ett oriktigt uttalande i revisionsberättelsen. När revisorn planerar revisionen, ska han eller hon därför beakta vad som skulle kunna göra att årsredovisningen blir felaktig på ett sätt som är väsentligt. Enligt ISA 320 *Väsentlighet vid planering och utförande av en revision* p. 10 ska revisorn, när han eller hon upprättar den övergripande revisionsstrategin, fastställa en väsentlighetsnivå för de finansiella rapporterna som helhet. Om det med hänsyn till det aktuella företagets särskilda omständigheter finns ett eller flera särskilda transaktionsslag, konton eller upplysningar där felaktiga belopp under väsentlighetsnivån för de finansiella rapporterna som helhet rimligtvis skulle kunna förväntas påverka de ekonomiska beslut som användare fattar med grund i de finansiella rapporterna, ska revisorn också fastställa den eller de väsentlighetsnivåer som ska tillämpas på dessa transaktionsslag, konton eller upplysningar.

Utifrån dessa överväganden ska revisorn välja sådana granskningsåtgärder som tillsammans förväntas minska risken för oriktiga uttalanden i revisionsberättelsen till en acceptabelt låg nivå. Väsentlighetstalen gäller således inte endast vilka poster som ska granskas utan också hur stora fel som kan accepteras. Vidare ska revisorn enligt ISA 320 p. 14 dokumentera vilka faktorer som har beaktats då beloppen har fastställts.

De väsentlighetstal som A-son valde för respektive bolag framstår som anmärkningsvärt höga i förhållande till bolagens omsättning, resultat efter finansiella poster, balansomslutning och justerat eget kapital. I *biltillbehörsbolaget* kunde han enligt sin egen bedömning acceptera ett fel för årsredovisningen som helhet som uppgick till 93,6% av justerat eget kapital. Även de fastställda

väsentlighetstalen för de övriga bolagen får enligt RN:s bedömning anses överstiga de nivåer som enligt god revisionsred kan accepteras. A-son har inte heller dokumenterat vilka faktorer som han beaktade då beloppen fastställdes. Genom att fastställa för höga väsentlighetstal och genom att inte dokumentera vilka faktorer som beaktades när beloppen fastställdes har A-son åsidosatt god revisionsred.

5 Granskning av resultaträkningar

I dokumentationen beträffande granskningen av *stängselbolagets*, *bilbolagets*, *portbolagets* och *konfektionsbolagets* resultaträkningar finns arbetsprogram⁵ där granskningsåtgärder i form av jämförelser mellan åren av olika intäkt- och kostnadskonton, rörelseresultat och nyckeltal är beskrivna. Därutöver har A-son antecknat att inga onormala eller rörelsefrämmande poster hade påträffats. Av dokumentationen i övrigt kan dock inte utläsas om han granskade någon av intäkt- eller kostnadsposterna. I dokumentationen finns även arbetsprogram av vilka framgår att redovisningskonsulten i respektive bolag gjorde analyser av löner, sociala avgifter och personalskatter.

Beträffande granskningen av *biltillbehörsbolagets* resultaträkning finns inget arbetsprogram som innehåller några anteckningar om vilken granskning som har utförts. Av resultaträkningen kan utläsas att omsättning, varukostnad och personalkostnader hade ökat väsentligt i jämförelse med föregående år. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son genomförde någon granskning av expansionen i bolaget eller reflekterade över vad expansionen berodde på och vilken påverkan detta kunde ha för granskningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Beträffande granskningen av intäkter och kostnader gjorde han jämförelser mellan åren av olika intäkt- och kostnadskonton och nyckeltal. Vidare gjorde han en rimlighetsbedömning av bl.a. räntekostnader och hyreskostnader. Dessutom gjorde han en rimlighetsbedömning av lönekostnader och sociala avgifter samt pensionskostnader och löneskatt.

De redovisningskonsulter som utförde tjänster åt bolagen hade månadsvis kontrollerat att rätt lön, sociala avgifter och avdragen personalskatt redovisades. I de fall redovisningskonsulten hade upprättat en månatlig analys av löner, sociala avgifter och personalskatter gjorde han en översiktlig granskning. I annat fall gjorde han stickprovskontroller av löner, sociala avgifter och personalskatt. Redovisningskonsulterna utförde inte nämnda kontroller på uppdrag av honom. Större delen av de klienter han arbetar med anlitar redovisningskonsulter för löpande redovisning, bokslut och årsredovisning m.m. De aktuella redovisningskonsulterna hade han haft kontakt med under ett flertal år och han hade granskat deras arbete tidigare. De allra flesta är auktoriserade redovisningskonsulter. De som inte är

⁵ Med arbetsprogram avses ett dokument som innefattar beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av de granskningsåtgärder som revisorn ska genomföra.

auktoriserade arbetar på byrå med auktoriserade redovisningskonsulter. Flera av byråerna är ISO9000-certifierade.

Den kraftiga ökningen av omsättning, varukostnad och personalkostnader i *biltillbehörsbolaget* var ingen egentlig tillväxt. Förändringen mellan åren berodde på att moderbolaget hade fört över sin verksamhet till biltillbehörsbolaget, som var ett helägt dotterbolag. Moderbolagets omsättning hade minskat i motsvarande grad.

RN gör följande bedömning.

A-sons revisionsdokumentation avseende *biltillbehörsbolaget* innehåller överhuvudtaget inte några anteckningar om vilken granskning som hade utförts av bolagets resultaträkning. Vad gäller de fyra övriga här aktuella revisionsuppdragen innehåller dokumentationen endast beskrivningar av planerade granskningsåtgärder samt en generell slutsats att inga onormala eller rörelsefrämmande kostnader hade påträffats vid granskningen.

A-sons dokumentation över granskningen av respektive bolags resultaträkning är alltså för samtliga fem här aktuella bolag och räkenskapsår så ofullständig att den inte medger några närmare slutsatser om granskningens omfattning och innehåll. Han har inte heller genom de kompletterande upplysningar som han har lämnat i sina yttranden till RN gjort sannolikt att han beträffande något av bolagen vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han sedan gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

A-son har visserligen anfört att respektive redovisningskonsult i fyra av bolagen hade utfört analyser och kontroller av löner, sociala avgifter och personalskatter och att han därför nöjde sig med att själv utföra en endast översiktlig granskning. Vad han har anfört i denna del förändrar inte RN:s bedömning av hans granskningsinsats. En revisor kan inte förlita sig på granskning som utförs av klientens redovisningskonsult utan att göra egna verifierande kontroller. Det sammanhänger med att redovisningskonsultens granskning utgör en del av bolagets interna kontroll. Det finns inte något i A-sons dokumentation som ger stöd för att han gjorde sådana verifierande kontroller som han hade bort göra för att kunna förlita sig på redovisningskonsulternas arbete. Inte heller hans yttranden till RN innehåller några mera konkreta upplysningar om kontroller av detta slag. RN drar av detta slutsatsen att det inte gjordes några verifierande kontroller av godtagbart slag (jfr den nyss nämnda bevisbörderegeln).

Bristerna i A-sons granskning av resultaträkningarna framstår som så omfattande att han för samtliga fem bolag saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Granskning av väsentliga balansposter

6.1 Varulager

6.1.1 Biltillbehörsbolaget

Posten Varulager hade ökat från 0,6 mnkr per den 31 december 2010 till 7,4 mnkr per balansdagen den 31 december 2011 (motsvarande 48 procent av balansomslutningen). A-son har antecknat att lagret var en väsentlig post och att han skulle närvara vid lagerinventeringen. Av dokumentationen kan inte utläsas om han genomförde någon granskning av värderingen av varulagret. Dokumentationen i övrigt består av en bokslutsbilaga för posten, ett undertecknat lagerintyg, noteringar från närvaro vid inventeringen och lagervärdelistor per den 31 december 2011.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han besökte bolaget vid ett flertal tillfällen under året bl.a. i samband med lagerinventeringen och genomförde då stickprovskontroller av varulagret. Han visste att lagervärden både prismässigt och volymmässigt måste stämma i systemen för att verksamheten skulle fungera på ett tillfredställande sätt. Bolaget hade för att ytterligare säkerställa detta anlitat en extern konsult som närvarade vid inventeringen och övervakade att inventeringsrutinerna fungerade på ett tillfredställande sätt. Han kände sig helt trygg vad gäller lagervärdet i biltillbehörsbolaget.

6.1.2 Portbolaget

Posten Varulager redovisades med 10,7 mnkr, varav råvaror och förnödenheter stod för 8,9 mnkr av värdet. Posten motsvarade 29 procent av balansomslutningen. I dokumentationen beträffande granskningen av varulagret finns ett arbetsprogram av vilken det framgår att A-son utförde analytisk jämförelse med föregående år fördelat på huvudgrupper. Därutöver framgår av arbetsprogrammet att han genomförde några stickprov, granskade att belopp enligt specifikation stämde med belopp enligt huvudboken, kontrollerade saldon från lagerlistor mot saldon från kontrollinventeringen samt genomförde avklippskontroll. Dokumentationen i övrigt består av en kontospecifikation, specifikation över posten och lagervärdelistor per den 30 april 2012. Arbetsprogrammet innehåller kortfattade beskrivningar av vilken granskning som hade genomförts. Utförandet och omfattningen av den beskrivna granskningen kan dock inte utläsas av de underlag till posten som finns i dokumentationen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han närvarade inte vid lagerinventeringen i portbolaget. Han besökte dock bolaget under året och kunde då konstatera att bolaget hade god ordning och bra rutiner. Som framgår av dokumentationen hade bolaget väldigt god kontroll på sitt varulager. Varulagret uppdaterades löpande och saldot justerades varje

månadskifte i redovisningen. Inventeringen var väl dokumenterad, post för post. Varje avdelning hade inventerats grundligt.

6.1.3 Konfektionsbolaget

Posten Varulager redovisades med 4,2 mnkr (motsvarande 91 procent av balansomslutningen). A-son har i sin dokumentation antecknat att han hade gjort en analytisk granskning av varulagret samt att lagrets fördelning mellan herr-, barn- och damkläder inte hade innehållit några anmärkningsvärda förändringar. Dessutom hade han beräknat bruttovinsten. Dokumentationen i övrigt består av en bokslutsbilaga över varulagret, ett undertecknat lagerintyg och handskrivna lagerlistor per den 30 april 2011.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

När han besökte konfektionsbolaget två dagar efter balansdagen, var inventeringen avklarad. Vid sitt besök genomförde han stickprovskontroll av ett antal artiklar. Dokumentationen från den genomförda stickprovskontrollen blev inte sparad. Han kan dock inte påminna sig att det förekom några felaktigheter. Han gjorde även under sitt besök en samlad bedömning av lagrets existens.

6.1.4 RN:s bedömning

Enligt ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 ska revisorn, om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna, inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om det är praktiskt ogenomförbart, ska revisorn enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis rörande 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. Enligt RS 501 *Revisionsbevis – överväganden beträffande särskilda poster* p. 5 ska revisorn, om varulagret utgör en väsentlig post i årsredovisningen, skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för varulagrets existens och tillstånd genom att närvara vid en fysisk inventering av varulagret om detta inte är ogörligt. När det är ogörligt att närvara, ska revisorn enligt p. 7 samma RS ta ställning till om alternativa åtgärder kan ge tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för lagrets existens och tillstånd, detta för att kunna dra slutsatsen att han eller hon inte behöver anmärka i revisionsberättelsen på begränsningar i revisionsarbetets inriktning och omfattning.

I *biltillbehörsbolaget*, *portbolaget* och *konfektionsbolaget* utgjorde varulagret en väsentlig balanspost. A-son skulle alltså i enlighet med ISA 501 (avseende *portbolaget* och *biltillbehörsbolaget*), och RS 501 (avseende *konfektionsbolaget*) ha närvarat vid lagerinventeringen i respektive bolag om detta inte var praktiskt ogenomförbart (eller ogörligt). På grund av postens väsentlighet i respektive bolag hade A-son också anledning att vid granskningen ägna respektive varulager

särskild uppmärksamhet och förvissa sig om att detta var korrekt värderat i bokslutet.

Vad gäller *biltillbehörsbolaget* kan av dokumentationen inte utläsas hur A-son granskade varulagrets värde.

Vad gäller *portbolaget* har A-son uppgett att han inte var närvarande vid lagerinventeringen. Han har inte påstått att det var praktiskt ogenomförbart att närvara vid inventeringen. Av hans dokumentation kan inte utläsas att han utförde några andra granskningsåtgärder i syfte att inhämta revisionsbevis rörande varulagrets existens och skick. De granskningsåtgärder som beskrivits i arbetsprogrammet avser främst andra räkenskapspåståenden. Av dokumentationen kan inte heller utläsas hur han granskade varulagrets värde.

A-son har till RN uppgett att han besökte *konfektionsbolaget* två dagar efter det att inventeringen ägde rum och att han då utförde en stickprovskontroll av ett antal artiklar men att dokumentationen från den utförda stickprovskontrollen inte sparades. I hans dokumentation finns över huvud taget inte något material som visar att han utförde någon granskning som var tillräcklig för att kunna bedöma varulagrets existens och tillstånd. Av dokumentationen kan inte heller utläsas hur granskningen av varulagrets värde gick till.

I fråga om samtliga tre uppdrag har han i sina yttranden till RN lämnat endast allmänt hållna redogörelser avseende utförd granskning. Mot bakgrund av vad som angetts ovan anser RN därför inte att han har gjort sannolikt att han i något fall har utfört en godtagbar granskning av posten Varulager (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att posten var väsentlig i respektive bolag framstår bristerna i hans granskning av de här aktuella bolagens varulager som så omfattande att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisions sed.

6.2 Kundfordringar och leverantörsskulder

6.2.1 Kundfordringar och leverantörsskulder (biltillbehörsbolaget)

Posten Kundfordringar redovisades i *biltillbehörsbolagets* balansräkning per den 31 december 2011 med 4,6 mnkr (motsvarande 30 procent av balansomslutningen). I dokumentationen av granskningen av kundfordringar finns inget arbetsprogram med anteckningar om vilken granskning som genomfördes. Dokumentationen består av bokslutsbilagor över kundfordringar och kundreskontra per den 31 december 2011. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son genomförde någon granskning av kundfordringarna.

Posten Leverantörsskulder redovisades med 6,2 mnkr i balansräkningen per den 31 december 2011, motsvarande 40 procent av balansräkningen. Inte heller i denna del finns något arbetsprogram med anteckningar om vilken granskning som genomfördes. Dokumentationen består av bokslutsbilagor över leverantörsskulder

och leverantörsreskontra per 31 december 2011. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son genomförde någon granskning av leverantörsskulder.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han erhöll kundreskontra. Han bedömde utifrån sin vetskap om bolaget och löpande genomgång av rutinerna vid besök hos bolaget att rutinerna för fakturering, inbetalningar och hantering av osäkra kundfordringar fungerade tillfredställande. Han erhöll också leverantörsreskontra. Han granskade även om det fanns några kreditfakturer eller anmärkningsvärda leverantörsfakturer.

6.2.2 Leverantörsskulder (stängselbolaget, portbolaget och konfektionsbolaget)

Posten Leverantörsskulder redovisades i *stängselbolagets* balansräkning per den 31 december 2011 med 3,6 mnkr (motsvarande nio procent av balansomslutningen). I *portbolagets* balansräkning per den 31 december 2011 redovisades posten med 5,1 mnkr (motsvarande 17 procent av balansomslutningen). I *konfektionsbolaget* redovisades leverantörsskulden i balansräkningen per den 30 april 2011 med 0,9 mnkr (motsvarande 21 procent av balansomslutningen).

A-sons dokumentation består av arbetsprogram med en beskrivning av karaktären på genomförda granskningsåtgärder. De underlag till posten som han har inhämtat från *stängselbolaget* och *portbolaget* består av bokslutsbilagor och leverantörsreskontra. Från *konfektionsbolaget* har han inhämtat en bokslutsbilaga och handskrivna listor över leverantörsskulder. Det går dock inte att utläsa omfattningen av genomförd granskning av dessa underlag då det saknas anteckningar om vilka delposter han har granskat.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han har granskat bilagor och leverantörsreskontralistor i syfte att bedöma om det fanns några förfallna ännu inte reglerade leverantörsskulder, ovanliga belopp eller rörelsefrämmande belopp. Han visste att bolagens rutiner för registrering av leverantörsfakturer och kontroll av inleveranser samt kravrutiner var tillfredställande.

6.2.3 RN:s bedömning

Vad gäller samtliga här aktuella poster är A-sons dokumentation mycket knapphändig och medger inga slutsatser om granskningens innehåll eller omfattning. De kompletterande redogörelser som han har lämnat i sina yttranden till RN är allmänt hållna. Han har därför inte gjort sannolikt att han vidtog granskningsåtgärder som gav honom tillräcklig grund för de ställningstaganden som han gjorde i revisionsberättelserna. RN drar av detta slutsatsen att hans granskning var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Med hänsyn till att samtliga poster var väsentliga framstår bristerna i hans granskning som så omfattande att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens

resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsred.

7 Granskning av kontanthantering och kassaredovisning

7.1 Biltillbehörsbolaget

I dokumentationen beträffande granskningen av posten Kassa och bank finns inget arbetsprogram med anteckningar om vilken granskning som hade genomförts. I dokumentationen framgår av riskbedömningen att bolagets kunder var privatpersoner och betalningssätt var kontant betalning, kortbetalning samt viss fakturering. Dokumentationen i övrigt består av bokslutsbilagor samt kontoutdrag avseende kassakonton. Av dokumentationen går inte att utläsa om A-son genomförde någon granskning av bolagets rutiner för kontanthantering och kassaredovisning eller av dess intäktsredovisning.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Bolaget hade kassaregister som enligt märkning var godkända och av känt märke, vilket också bekräftades efter det att han hade intervjuat företagsledaren. Han besökte även bolaget vid ett flertal tillfällen och genomförde då en uppföljning av kassahanteringen, bl.a. utifrån FAR:s rekommendationer avseende kassagranskning.

7.2 Konfektionsbolaget

I dokumentationen beträffande granskningen av posten Kassa och bank finns ett arbetsprogram med rubriken Analytisk granskning på vilket A-son har antecknat att kassasaldot per balansdagen var högt och förklaringen var att kortförsäljningen per den 30 april 2011 redovisades på checkkontot först den 2 maj 2011. Vidare antecknade han att det fanns två kassaregister i butiken och att dessa var godkända. Han har även antecknat att det fanns rutiner för kontantinsättning och att något svinn av betydelse inte hade konstaterats. Dokumentationen ger i övrigt inget besked om vilken granskning han utförde av bolagets rutiner för kontanthantering, kassaredovisning eller intäktsredovisning.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Bolaget hade kassaregister som enligt märkning var godkända och av känt märke vilket också bekräftades efter det att han hade intervjuat företagsledaren. Hans revisionsmedarbetare granskade i samband med besök hos bolaget hur bolaget hanterade kassatransaktioner och bedömde att detta skedde på ett tillfredställande sätt.

7.3 RN:s bedömning

Biltillbehörsbolagets och *konfektionsbolagets* verksamhet medförde en betydande kontanthantering, något som normalt innebär en ökad risk för fel och

oegentligheter i samband med intäktsredovisningen. Vid revisionen av dessa bolag var det därför av väsentlig betydelse att granska och bedöma rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering samt intäktsredovisningen i övrigt. Av revisionsdokumentationen går det inte att utläsa att A-son utförde någon granskning med den omfattning och inriktning som bolagens förhållanden krävde. Han har inte heller genom sina allmänt hållna kompletterande upplysningar i yttranden till RN gjort sannolikt att han granskade vare sig rutinerna för kassaredovisning och kontanthantering eller intäktsredovisningen i övrigt på ett godtagbart sätt. RN drar av detta slutsatsen att granskningen av rutinerna för kontanthantering och kassaredovisning samt av intäktsredovisningen i övrigt var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son inte för något av de två bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

8 Granskning av mervärdesskatt

A-sons dokumentation avseende granskningen av *stängselbolagets* hantering och redovisning av mervärdesskatt består av bokslutsbilagor, specifikationer över ingående poster och skattedeklarationer. Av dessa underlag kan inte utläsas vilken granskning som utfördes. Av en resultatrapport framgår att av årets inköp avsåg 65 procent inköp från andra EU-länder. Det finns ingen dokumentation som utvisar om A-son förvissade sig om att mervärdesskatten avseende dessa transaktioner var korrekt redovisad.

Av en resultatrapport för *bilbolaget* framgår att bolagets verksamhet omfattade bl.a. köp och försäljning av nya och begagnade fordon. Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son granskade hur bolaget tillämpade de speciella mervärdesskatteregler som gäller vid handel med begagnade fordon.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Beträffande *stängselbolaget* gjorde han en avstämning av mervärdesskatten mot huvudboken, kontrollerade mervärdesskatteinbetalningar på skattekontot samt kontrollerade inbetalningar av mervärdesskatt efterkommande månader. Han visste sedan tidigare att bolaget hanterade sina fakturor på rätt sätt.

Den redovisningskonsult som hade anlits av *bilbolaget* arbetade med ett antal bilhandlare och bedömdes vara rutinerad och kompetent. Efter diskussioner med redovisningskonsulten bedömde han att hanteringen skedde på ett tillfredställande sätt. Granskningen av mervärdesskatt var en stående åtgärd som gjordes i samband med förvaltningsrevisionen.

RN gör följande bedömning.

Stängselbolagets verksamhet omfattade bl.a. inköp av varor från andra EU-länder. Detta medförde att bolaget hade att beakta speciella regler för redovisning av

mervärdesskatt.⁶ Vid revisionen var det därför väsentligt att granska och bedöma hur bolaget tillämpade dessa regler. Av dokumentationen framgår dock inte att A-son granskade att reglerna tillämpades på ett korrekt sätt. *Bilbolagets* verksamhet avsåg köp och försäljning av nya och begagnade fordon. Att verksamheten avsåg bl.a. handel med begagnade fordon medförde att även det bolaget hade att iaktta speciella regler för beräkning av mervärdesskatt.⁷ Även vid revisionen av *bilbolaget* var det därför väsentligt att bl.a. granska och bedöma om bolaget tillämpade de särskilda regler som gällde i fråga om mervärdesskatt på ett riktigt sätt. Det går inte av dokumentationen att utläsa att han utförde någon sådan granskning.

A-son har genom sina allmänt hållna uppgifter till RN inte gjort sannolikt att han granskade respektive bolags hantering av mervärdesskatt på ett godtagbart sätt. RN:s slutsats är därför att hans granskning i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en godtagbar granskning av att bolagen hade hanterat redovisningen av mervärdesskatt på ett korrekt sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

9 Granskning av efterföljande händelser

För samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår gäller att det inte går att av revisionsdokumentationen utläsa om A-son genomförde någon granskning av efterföljande händelser.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han diskuterade respektive klients verksamhet och ekonomiska situation vid genomgångar i samband med underskrift av årsredovisningarna. Han har reviderat samtliga aktuella bolag under ett antal år och har inte haft anledning att betvivla den fortsatta driften i respektive bolag.

RN gör följande bedömning.

Av 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) framgår att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.

Enligt RS 560 *Händelser efter räkenskapsårets slut* ska en revisor utföra granskningsåtgärder som ger tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser som har inträffat fram till den dag då revisionsberättelsen dateras och som kan kräva rättelse eller upplysning i årsredovisningen. Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis om händelser som inträffar mellan datumet för de finansiella rapporterna och datumet för revisorns rapport, för att säkerställa att dessa avspeglas korrekt i de finansiella rapporterna.

⁶ Se 2 a kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

⁷ Se 9 a kap. mervärdesskattelagen.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas att han, före avgivandet av revisionsberättelserna, vid sin granskning följde upp vad som hade hänt efter räkenskapsårets slut i respektive bolag. Han har inte heller genom sina kompletterande upplysningar till RN gjort sannolikt att han i något av de fem uppdragen genomförde en godtagbar granskning avseende händelser efter räkenskapsårets utgång. RN:s slutsats är därför att granskningen i detta hänseende var otillräcklig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte i något fall utföra en tillräcklig granskning av händelser efter räkenskapsårets slut har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

10 Uttalande från företagsledningen

I A-sons revisionsdokumentation för *biltillbehörsbolaget* finns ett uttalande från företagsledningen som saknar underskrift av klienten. A-son har förelagts att redogöra för vilka överväganden som låg till grund för att han godtog uttalandet utan underskrift.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Han kan inte förklara varför uttalandet från företagsledningen saknar underskrift. Av någon anledning blev detta förbisett.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 ska en revisor i samband med revisionen inhämta ett undertecknat uttalande från företagsledningen. Enligt RN:s bedömning innebär förekomsten av ett inte undertecknat uttalande att revisorn inte har säkerställt att företagsledningen står bakom de påståenden som uttrycks i uttalandet. Ett inte undertecknat uttalande kan därför inte anses utgöra ett godtagbart revisionsbevis. Genom att godta ett inte undertecknat uttalande från företagsledningen har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

11 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. Han har inte för något av de här aktuella bolagen och räkenskapsåren utfört någon godtagbar analytisk granskning inom ramen för den riskbedömning som han har haft att göra vid planeringen av revisionen. För tre av revisionsuppdragen har han fastställt väsentlighetstal som har varit för höga och han har därvid inte dokumenterat vilka faktorer som beaktades när talen fastställdes. Han har inte i något av bolagen utfört någon godtagbar granskning av resultaträkningen. Flera av de väsentliga balansposterna i bolagen har inte granskats på ett godtagbart sätt. Bristerna i granskningen av resultaträkningarna och vissa väsentliga balansposter har varit så omfattande att han har saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Han har inte utfört någon godtagbar granskning av biltillbehörsbolagets och konfektionsbolagets rutiner för kassaredovisning och kontanthantering. Bristerna har varit sådana att han inte för något av dessa bolag

har haft grund för att tillstyrka respektive bolags resultat- och balansräkningar. Vad gäller två av revisionsuppdragen har han inte utfört en godtagbar granskning av att mervärdesskatt har hanterats och redovisats på ett korrekt sätt. Han har inte för något av bolagen utfört en godtagbar granskning av händelser efter räkenskapsårets slut. Slutligen har han i ett av revisionsuppdragen godtagit ett uttalande från företagsledningen som inte var undertecknat av klienten.

A-son har i nu angivna avseenden på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i fem bolag. Hans revisionsarbete har uppvisat så allvarliga brister att det finns starka skäl att ifrågasätta hans förmåga att genomföra revisioner av godtagbar kvalitet. Vid en samlad bedömning finner dock RN inte att omständigheterna kan anses vara så försvårande att det finns skäl att upphäva hans godkännande. Den disciplinära åtgärden kan därför stanna vid en varning. I detta sammanhang kan noteras att RN, i situationer där revisorer har åsidosatt sina skyldigheter på ett så allvarligt sätt som här är fallet, inom ett till två år efter meddelad disciplinär åtgärd brukar följa upp revisorns arbete inom ramen för myndighetens systematiska och uppsökande tillsyn.

Med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, f.d. hovrättspresidenten Gunnel Wennberg, vice ordförande, skattedirektören Vilhelm Andersson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyqvist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsrevisorn Bodil Björk, avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Mathias Byström som föredragit ärendet.