

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som har gett myndigheten anledning att öppna ett disciplinärende avseende den auktoriserade revisorn A-son.

Utredningen rör ett aktieföretag som bedriver sågverksrörelse. A-son har varit huvudansvarig revisor i företaget sedan år 2012. Revisorsinspektionen har granskat hans revisioner rörande varulager för räkenskapsåren 2013 och 2014. I beslutet aktualiseras främst frågan om värderingen av den del av varulagret som avsåg färdigvaror.

I samband med revisionen av räkenskapsåret 2015 diskuterade A-son och företrädare för företaget värdet på varulagret. De enades om att en mer detaljerad granskning skulle göras för de tre senaste åren (2013 – 2015). I april 2016 meddelade A-son att varulagret behövde skrivas ned med ca 60 mnkr per den 31 december 2015 och att de identifierade felen även var hänförliga till räkenskapsåren 2013 och 2014. I årsredovisningen för 2015 angavs att 8 mnkr var hänförliga till räkenskapsåret 2013, 17 mnkr till räkenskapsåret 2014 och resterande cirka 35 mnkr till räkenskapsåret 2015. Företagets styrelse anlät då ett annat revisionsföretag som fick i uppgift att genomföra en specifik granskning av företagets verkställande direktörs handlingar under de aktuella åren. Som en följd av

resultatet av denna granskning avskedades den verkställande direktören, eftersom det misstänktes att han hade manipulerat redovisningen. Av såväl den mer detaljerade granskning som A-son gjorde som den utredning som det andra revisionsföretaget utförde framgår att de identifierade felaktiga värderingarna av varulagret uppgick till väsentliga belopp för räkenskapsåren 2013 och 2014.

A-son hade för räkenskapsåret 2013 avgett en revisionsberättelse med en anmärkning om att källskatt och sociala avgifter inte hade betalats inom föreskriven tid. För räkenskapsåret 2014 hade han avgett en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

Bolagets nettoomsättning, balansomslutning samt redovisat värde på varulagret för räkenskapsåren 2012–2014 framgår av tabellen nedan (belopp i mnkr).

Räken- skapsår	Netto- omsättning	Balans- Omslutning	Varu- lager	Varav färdiglager ¹
2012	142	130	44	23
2013	127	164	67	30
2014	207	169	99	40

2 Granskning av varulager räkenskapsåren 2013 och 2014

I A-sons revisionsdokumentation anges, för båda räkenskapsåren 2013 och 2014, i huvudsak följande.

Bolagets verkställande direktör, som var involverad i det mesta av verksamheten, hade lång branschfarenhet och företagsledningen bedömdes inte ha några speciella incitament till eller vara utsatt för påtryckningar för att justera resultatet. Styrelsen var aktiv och fick månatliga rapporter över utvecklingen. Det fanns en tydlig och för verksamheten bra och fungerande attestplan och en bra intern kontroll. A-son ställde frågor till den verkställande direktören om denne hade kännedom om eller misstanke om några oegentligheter. Bolaget hade en bra övergripande intern kontroll och risken för oegentligheter där företagsledningen var involverad bedömdes av A-son som liten.

¹ Uppgifterna om värdet på färdigvarulagret är hämtade ur A-sons revisionsdokumentation.

Värderingen och kontrollen av varulagrets existens bedömdes ha en högre inneboende risk på grund av att hanteringen innehöll flera manuella moment.

Dokumentationen av A-sons granskning av varulagret innehåller bland annat en beskrivning av inköpsprocessen och transaktionsflödena (walkthrough med bekräftelse av förståelsen av rutiner och av däri ingående kontroller) avseende varulagret, kostnad för sålda varor samt inköp och leverantörsskulder. Det kan dock inte utläsas av dokumentationen att några kontroller testades. A-son har dokumenterat att han båda åren närvarade vid lagerinventeringar av färdigvaror och biprodukter i anslutning till bokslutsdagen och att det då gjordes ett antal kontrollinventeringar. På en specifikation över färdiglagret finns noteringar om att volymer hade stämts av mot den slutliga inventeringslistan. Färdiglagret värderades till nettoförsäljningspris, eftersom tillverkningskostnaden bedömdes överstiga försäljningspriserna. Övriga lagerposter utgjordes av timmerlager, som stämdes av mot uppgifter från sågverkssystemet och genom stickprovskontroller mot faktura, och rotposter som granskades mot rotpostkontrakt.

I presentationer till styrelsen, i samband med avrapporteringen av revisionen för räkenskapsåren 2013 och 2014, finns inkluderat en tabell över lagerutvecklingen (volymer och värde per produktkategori) 2010–2013 respektive 2010–2014. Utöver en likartad notering båda åren om att lagret av färdigvaror värderades till nettoförsäljningsvärde och att bolaget uppmanades att beräkna produktionskostnaden, finns inga ytterligare noteringar rörande lagret i den skriftliga rapporteringen till styrelsen.

A-son har för räkenskapsåren 2013 och 2014 beräknat väsentligt belopp till 1,4 respektive 2 mnkr med en feltolerans om 1 respektive 1,5 mnkr.

A-son har uppgett följande.

Under räkenskapsåren åren 2012 och 2013 stod produktionen i bolaget stilla under vissa perioder på grund av brist på råvara. Styrelsen beslutade att öka inköpen av råmaterial

för att kunna hålla i gång produktionen, vilket resulterade i en kraftig ökning av råvarulagret. Det redovisade lagervärdet i årsbokslutet per den 31 december 2014 hade ökat väsentligt jämfört med året innan. En stor del av ökningen var hänförlig till färdigvarulagret, som utgjorde 40 mnkr av det totala lagret på 99 mnkr. Vid sin avrapportering av revisionen till styrelsen, avseende räkenskapsåren 2013 och 2014, visade han på förändringar i volymer och priser på olika lagerdelar.

Färdigvarulagret bedömdes innehålla en högre risk relaterat till manuell hantering i processen. Han gjorde både år 2013 och år 2014 stickprovskontroller av den fysiska inventeringen. Han upptäckte inga differenser vid sina kontrollinventeringar. Färdigvarulagret bestod av sågade produkter som sorterades efter träslag och kvalitet. Efter att produkterna hade kapats till rätt längd lades de samman i paket. Summan av de kontrollinventerade paketen utgjorde inte en väsentlig del av färdigvarulagret, men han bedömde stickproven som tillräckliga. Han kontrollerade också att de inventerade volymerna överfördes till lagersammanställningen. På den slutliga lagersammanställningen lades det dock regelmässigt till volymer manuellt för att täcka in områden som av olika anledningar inte framgick av lagerredovisningen. Det gällde kvantiteter som låg mellan olika produktionsmoment och varor som hade tagits in för ombearbetning. Att det skulle läggas till volymer för den typen av företeelser var accepterat av samtliga som var inblandade i inventeringsarbetet. Vid revisionen gjordes en rimlighetsbedömning av justeringarna. De ändringar som gjordes var utspridda på flera poster och varje justering bedömdes ligga inom ramen för det som framstod som rimligt. I den slutliga lagerlistan avseende färdigvarulagret visade det sig, i efterhand, att tilläggsvolymerna hade ändrats och ökats genom manipulationer.

I bolaget användes kalkylprogrammet excel för att sammanställa de flesta lagerposterna till den slutliga lagersammanställningen. Personer ansvariga för inköp, produktion, försäljning och IT levererade uppgifterna och underlagen. Uppgifterna om varulagrets värde sammanställdes och godkändes av den verkställande direktören som därefter överlämnade sammanställningen till den redovisningsansvarige, som i sin tur bokförde detta. Uppgifterna från redovisningen användes sedan till att sammanställa de särskilda månadsrapporter som skickades till styrelsen. Utöver detta sammanställde de ovan nämnda ansvariga personerna regelbunden statistik och gjorde uppföljningar. Statistiken

redovisades till styrelsen och presenterades av de ansvariga vid styrelsemötena. Vid läsning av styrelseprotokoll kunde han konstatera att månadsrapporter sändes till styrelsen, att styrelsen tog del av dessa och att rapporterna diskuterades på styrelsemötena. Den verkställande direktören gjorde aldrig några egna bokningar i huvudboken. Styrelsen var erfaren och kompetent.

Att använda excel innebär alltid en förhöjd risk för att det ska uppstå avsiktliga eller oavsiktliga fel. Bolaget hade dock använt sig av samma excelmodeller under många år, vilket han ansåg minskade risken för att det skulle uppstå avsiktliga eller oavsiktliga fel. Hans granskningsåtgärder bestod i att han gjorde kontrollsummeringar av vissa sammanställningar i excel. Han kontrollerade listorna mot de stickprov som hade tagits under hans kontrollinventering. Summan som angavs i dessa sammanställningar stämde med slutligt saldo i huvudboken. Han ställde även frågor till den verkställande direktören och den ekonomiansvarige om de var medvetna om några faktiska, misstänkta eller påstådda oegentligheter. Varken vid dessa intervjuer eller vid granskningen framkom några indikationer rörande oegentligheter. Sammantaget bedömde han att det fanns en väl fungerande arbetsfördelning mellan olika ansvariga och att den interna kontrollen var god. Ansvarsfördelningen bekräftades i revisionen vid test av ”management procedures” genom att han tog del av två månadsrapporter till styrelsen under perioden. Hans granskning var inte baserad på att testa bolagets kontroller utan på substansgranskning.

Han träffade styrelsen vid avrapporteringen av revisionen respektive år och däremellan hade han vissa kontakter med några av ledamöterna och även med en representant för ägarna. Utöver detta träffade han den affärsområdesansvarige (tillika styrelseledamot) vid några tillfällen. Han ställde inte någon direkt fråga till styrelsen om de hade konstaterat eller misstänkt några oegentligheter. Vid sin avrapportering båda de här aktuella räkenskapsåren visade han på förändringar i volymer och priser på olika lagerdelar. Styrelsen reagerade inte på att värdena skulle vara missvisande.

Allt tyder på att bolagets verkställande direktör medvetet manipulerade redovisningen och övervärderade lagret genom att redovisa större volymer än vad som faktiskt hade existerat. Manipulationen utfördes till synes på ett förslaget sätt, vilket innebar att den

inte upptäcktes tidigare i revisionen. Att inom ramen för revisionen upptäcka medvetet utförda manipulationer av någon inom företagsledningen är i realiteten mycket svårt.

3 Revisorsinspektionens bedömning och val av disciplinär åtgärd

I International Standards on Auditing (ISA) 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 26 anges att revisorn ska identifiera risker under hela arbetet med att förstå företaget och dess miljö, däribland relevanta kontroller som rör riskerna, och genom att beakta de transaktionsslag, konton och upplysningar (däribland de kvantitativa eller kvalitativa aspekterna av dessa upplysningar) som finns i de finansiella rapporterna. Revisorn ska bedöma de identifierade riskerna samt huruvida de är av avgörande betydelse för de finansiella rapporterna som helhet och huruvida de kan påverka risken för fel på påståendenivå.

I ISA 501 *Revisionsbevis – särskilda överväganden för vissa poster* p. 4 anges att om varulagret är väsentligt för de finansiella rapporterna ska revisorn inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis rörande lagrets existens och skick genom att utföra granskningsåtgärder avseende företagets slutliga lagerredovisning för att fastställa om den korrekt avspeglar det faktiska inventeringsresultatet.

I ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter i en revision av finansiella rapporter* p. 12 anges att revisorn ska förhålla sig professionellt skeptisk under revisionen och vara medveten om möjliga väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter. Detta gäller även om revisorns tidigare erfarenheter av företagets ledning och styrelse tyder på att de är ärliga och hederliga. I p. 32 anges att oavsett hur revisorn bedömer riskerna för att företagsledningen ska sätta sig över kontrollerna ska han eller hon utforma och utföra granskningsåtgärder för att pröva riktigheten i bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Detta gäller särskilt för bokföringsposter och andra justeringar som har gjorts i slutet av en rapportperiod.

I detta fall var posten Varulager väsentlig båda de aktuella räkenskapsåren. Färdigvarulagret utgjorde den värdemässigt största delen av varulagret. A-son bedömde att

värdering och existens av varulagret innehöll högre inneboende risk på grund av att flera manuella moment ingick i processen.

A-son synes ha baserat sin granskning på sin bedömning att den interna kontrollen var god och att det fanns en väl fungerande arbetsfördelning mellan olika ansvariga. Denna bedömning baserade han i sin tur på att den verkställande direktören hade lång branscherfarenhet, att det fanns en fungerande attestplan och att bolaget hade en aktiv styrelse som erhöll månatliga rapporter över utvecklingen i bolaget.

Av dokumentationen går emellertid inte att utläsa att han gjorde någon närmare granskning av bolagets rutiner och den interna kontrollen kring de manuella justeringarna. Han har heller inte i sina yttranden till Revisorsinspektionen redovisat någon sådan granskning, utan endast uppgett att bedömningen av kontrollmiljön och den interna kontrollen främst grundades på löpande diskussioner med företagsledningen och styrelsen samt på att han för respektive räkenskapsår hade tagit del av två månadsrapporter till styrelsen. Revisorsinspektionen anser att detta inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att det fanns en god intern kontroll.

I den kontrollmiljö som förelåg hade den verkställande direktören stora möjligheter att påverka bokföringen av varulagret. Värderingen och kontrollen av lagrets existens innehöll flera manuella moment. Den verkställande direktören var involverad i de tillägg och ändringar som regelmässigt gjordes i den slutliga sammanställningen över färdigvarulaget. Sammanställningen som upprättades i excel låg direkt till grund för den bokföring som sedan gjordes. Därmed grundade sig även de rapporter som styrelsen fick del av på den slutliga lagersammanställningen. A-son skulle under dessa omständigheter – och särskilt mot bakgrund av att han själv bedömde att det fanns en högre inneboende risk i hanteringen av varulager – ha förhållit sig mer skeptisk till de uppgifter som han erhöll från den verkställande direktören och i större utsträckning ha granskat dennes möjlighet att göra förändringar i de lagervärden som slutligen redovisades. Han har uppgett att han baserade sin granskning av färdigvarulagret på substansgranskning. Mot bakgrund av detta samt de ovan beskrivna omständigheterna

kan inte en rimlighetskontroll av de ändringar och justeringar som gjordes manuellt av den verkställande direktören anses vara en tillräcklig granskningsåtgärd.

A-son gjorde i och för sig bedömningen att styrelsen var erfaren och kompetent och han fäste av allt att döma vikt vid det förhållandet att styrelsen löpande tog del av internt framtagna månadsrapporter utan att reagera på dessa. Mot bakgrund av det som sagts ovan om hur månadsrapporterna togs fram utgjorde dock dessa förhållanden inte tillräckliga revisionsbevis för att styrelsens övervakande kontroll var effektiv. Styrelsen synes i och för sig inte heller ha reagerat på den information om lagerutvecklingen som A-son själv lämnade vid sin avrapportering av revisionerna för räkenskapsåren 2013 och 2014. Den informationen var dock, såvitt kan bedömas, inte av något mera detaljerat slag. Att styrelsen inte reagerade på informationen gav honom därför inte grund för några slutsatser rörande bolagets förhållanden.

Revisorsinspektionen konstaterar sammanfattningsvis att de revisionsåtgärder som A-son vidtog rörande granskningen av färdigvarulagret inte gav honom tillräckliga revisionsbevis för de redovisade beloppen. Eftersom denna delpost var väsentlig, hade han inte grund för att tillstyrka fastställandet av resultat- och balansräkningarna för något av de här aktuella räkenskapsåren. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionsd.

A-son har genom dessa försummelse åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs 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, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Mikael Ernström, auktoriserade revisorn Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, bitr. avdelningschefen Timothy Yuan och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Sören Bergner samt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Fredrik Bengtsson

Hur man överklagar, se bilaga.