

D 15

Disciplinärende – auktoriserade revisorn A-son

Revisorsnämnden meddelar auktoriserade revisorn A-son varning.

1 Inledning

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för Revisorsnämndens (RN) periodiskt återkommande kvalitetskontroll. RN har efter genomförd kontroll mottagit en rapport från den kvalitetskontrollant som myndigheten har anlitat. Av rapporten framgår att kontrollanten har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. De iakttagelser som kontrollanten har redovisat har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. De aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns här **larmbolaget**, **byggkonsultbolaget** och **revisionsbolaget**. Vidare har RN granskat ytterligare tre av A-sons revisionsuppdrag. De aktiebolag som uppdragen avser benämns här **förvaltningsbolaget**, **spelbolaget** och **redovisningsbolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Larmbolaget	2011-07-01– 2012-06-30	4,8	1,9
Byggkonsultbolaget	2011-07-01– 2012-06-30	2,8	5,7
Revisionsbolaget	2011-07-01– 2012-06-30	9,4	5,4
Förvaltningsbolaget	2012	0,0 ¹	15,0
Spelbolaget	2012	1,6	2,1
Redovisningsbolaget	2012-07-01– 2013-06-30	2,7	0,8

¹ Förvaltningsbolaget redovisade finansiella intäkter med 0,3 mnkr.

A-son avgav för samtliga bolag revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas vissa generella iakttagelser och i avsnitt 3 A-sons granskning av väsentliga resultat- och balansräkningsposter. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 4.

2 Generella iakttagelser

2.1 Revisionsberättelsens utformning (larmbolaget, byggkonsultbolaget, förvaltningsbolaget och spelbolaget)

De revisionsberättelser som A-son har avgett är utformade i enlighet med Revisionsstandard i Sverige (RS).

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Revisionsberättelsen enligt International Standards on Auditing (ISA) är mer omfattande än enligt RS och ger knappast intressenterna till småföretaget något mervärde. Den är således i princip utan verkan för en småföretagare och därför i allt väsentligt betydelslös. Därtill kommer att aktieägare, styrelseledamöter och företagsledare i småföretag i allmänhet har ett mycket begränsat intresse av formella skrivelser. Det kan till och med vara så att dessa skrämmer mer än de tillför. Med sin professionella bedömning som grund valde han därför att inte "belasta" sina goda relationer med kunder, som bedrev småföretag, med en revisionsberättelse omfattande två sidor i stället för endast en.

RN gör följande bedömning.

För revisioner avseende räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare ska revisionsberättelser som inte avviker från standardutformningen utformas i enlighet med ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* och RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning*. De revisionsberättelser som A-son har avgett i tiden efter den 1 januari 2011 är trots detta utformade i enlighet med den tidigare gällande standarden RS. A-son har genom att inte utforma sina revisionsberättelser enligt gällande standard åsidosatt god revisionssed.

RN vill med anledning av vad A-son har anfört om betydelsen av att revisionsberättelsen utformas på visst sätt framhålla följande. Revisionen och resultatet av denna ska utföras i enlighet med vedertagna standarder (i detta fall ISA) för att de intressenter som revisionsberättelsen riktar sig till ska kunna jämföra utfallet av revisionen inte bara mellan flera räkenskapsår för samma företag utan också mellan olika företag. Det förhållandet att en revisor anser att det inte finns någon nytta med den i standarden föreskrivna utformningen medför därför inte att han eller hon får utforma revisionsberättelsen i strid med standarden.

2.2 Uttalande från företagsledningen (samtliga bolag)

Uttalanden från företagsledningen enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* saknas i revisionsdokumentationen avseende samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Uttalandet från företagsledningen är uteslutande ett resultat av en dialog mellan småföretagaren och revisorn. Småföretagaren finner det därför överarbetat att dessutom formalisera resultatet och argumenten i en skriftlig handling. Revisorn kanske har behövt diskutera ett fåtal förhållanden med småföretagaren och muntligen erhållit svar som har varit helt tillräckliga för revisionen. Det skriftliga uttalandet är således i princip utan verkan för en småföretagare och därför i allt väsentligt betydelselöst. Han har därför inte inhämtat något uttalande från företagsledningen av samma skäl som han har angett ovan avseende revisionsberättelsens utformning. Eftersom han redan hade erhållit muntliga svar på de frågor som han hade funnit anledning att ställa, var hans professionella bedömning att en begäran om att dessutom få svar i skriftlig form skulle vara näst intill stötande.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 p. 10 ska revisorn begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpade ramverket för finansiell rapportering. Vidare ska revisorn enligt p. 11 i samma ISA begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget samt att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

A-son har i samtliga här aktuella bolag underlåtit att ta in ett skriftligt uttalande från företagsledningen. Han har sålunda inte inhämtat ett revisionsbevis som han, enligt ISA, ska inhämta oavsett sin bedömning av nyttan av detta. Han har genom att inte göra detta åsidosatt god revisionssed.

3 A-sons revisionsåtgärder

3.1 Granskning av intäktsredovisningen (larmbolaget, revisionsbolaget, spelbolaget och redovisningsbolaget)

Larmbolaget

Larmbolagets nettoomsättning redovisades med 4,8 mnkr. I A-sons dokumentation finns en rutinbeskrivning av intäktsredovisningen. Vidare har han i ett dokument rubricerat *Kundfordringar 12-06-30* antecknat bl.a. att han prickat fakturor mot fakturaunderlag. RN har förelagt honom att förklara vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Larmbolagets nettoomsättning granskades i samband med att posten Kundfordringar granskades. Av granskningsplanen framgår att han skulle testa några belopp mot tidssedlar. På en sammanställning över kundfordringar har han bl.a. noterat att han hade prickat fakturor mot fakturaunderlag. De tio poster som han testade är markerade med bockar vid fakturanummer och dessas belopp. Han beklagar att han inte i arbetspappren förklarade vad bockarna i listorna över utestående kundfakturor representerade. Som slutsats noterade han att utestående fordringar var relativt färska och fick anses kunna upptas till sina nominella värden. Han har inte antecknat några iakttagelser, varför den redovisade nettoomsättningen följaktligen godtogs.

En revisor använder ofta stickprov ur en större mängd transaktioner för att bilda sig en uppfattning om redovisningsmaterialet. Diskussioner om hur stort ett stickprov ska vara och hur det ska användas förekommer alltid. Det stickprov som han tog vid granskningen av kundfordringarna omfattade de fakturerade kundorder som var obetalda vid räkenskapsårets utgång den 30 juni 2012. Eftersom han inte påträffade några konstigheter, gjorde han den professionella bedömningen att han inte behövde gå vidare med ett större urval som täckte hela räkenskapsårets intäkter.

Revisionsbolaget

Revisionsbolaget redovisade en nettoomsättning om 9,4 mnkr. I A-sons granskningsplan finns noterat att han skulle stämma av intäkter mot underlag. I hans dokumentation finns en rutinbeskrivning av intäktsredovisningen. Vidare har han i ett dokument rubricerat *Kundfordringar 2012-06-30* antecknat bl.a. att han hade prickat fakturor mot underlag. A-son har även avseende revisionsbolaget förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Av hans granskningsplan framgår att han skulle stämma av intäkterna mot underlag. Detta gjorde han i samband med granskningen av kundfordringar. Ur listan över utestående kundfordringar per bokslutsdagen valde han ut 13 fakturor som granskades mot underlag i form av tidrapporter från tidsredovisningssystemet. Av hans arbetspapper framgår att han prickade av fakturor mot underlag. Dessa fakturor

markerades med en bock i respektive kolumn för fakturanummer och kvarvarande restbelopp. Han gjorde inga noteringar om avvikelser varför inga speciella iakttagelser förekom. Det fanns därför ingen anledning att utöka stickprovet utan han godtog det som var bokfört som räkenskapsårets nettoomsättning. Upparbetningen av den fakturerade tiden kan ha skett under en längre period. Granskningen utfördes den 2 oktober 2012. Några ytterligare revisionsbevis i form av kopior av tidrapporter eller liknande inhämtades inte. Eftersom granskningen inte föranledde några anteckningar om iakttagelser, fanns det grund för att godta den redovisade nettoomsättningen.

Spelbolaget

Spelbolagets nettoomsättning redovisades med 1,6 mnkr. I A-sons dokumentation finns en rutinbeskrivning över intäktsredovisningen. Han har även i denna del förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Granskningen av spelbolagets nettoomsättning gjordes genom att han läste bolagets huvudbok för att kunna upptäcka ovanliga poster. Spelbolagets produkter levererades av en speditör i B-stad till kunderna. Speditören översände utleveransbesked till spelbolaget som med dessa som grund utfärdade fakturor till respektive kund vilka bokfördes post för post. Eftersom han inte gjorde någon speciell iakttagelse vid sin genomgång av spelbolagets huvudbok, gjorde han den professionella bedömningen att den redovisade nettoomsättningen kunde godtas.

Redovisningsbolaget

Redovisningsbolagets nettoomsättning redovisades med 2,7 mnkr. A-son har i efterhand gett in en kopia av sin granskningsplan. På denna finns noterat bl.a. att han ska stämma av intäkterna mot underlag. Han har förelagts att förklara vilken grund han hade för att godta den redovisade nettoomsättningen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Av hans granskningsplan framgår att han ska stämma av intäkterna mot underlag. Detta har han gjort i samband med granskningen av kundfordringar. Ur listan över utestående kundfordringar per balansdagen valde han ut fem kundfakturor som granskades mot underlag i form av tidrapporter från tidsredovisningssystemet. Detta framgår av ett arbetspapper på vilket han har antecknat att större fakturor (över 10 tkr) är granskade mot underlag. Dessa fakturor markerades med en bock i beloppskolumnen. Han gjorde inga noteringar om avvikelser varför inga speciella iakttagelser förekom. Han gjorde därför den professionella bedömningen att det inte fanns anledning att utöka stickprovet till att omfatta hela räkenskapsårets fakturering och godtog det som var bokfört som bolagets nettoomsättning under räkenskapsåret. Inga kopior av underlagen i form av tidrapporter eller tidsredovisningssystemet togs vid granskningen. Eftersom granskningen inte föranledde några anteckningar om iakttagelser, hade han grund för att godta den redovisade nettoomsättningen.

RN gör följande bedömning.

Intäktsredovisningen får normalt anses vara ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet.

Den dokumentation som finns tillgänglig i de nu aktuella fallen utgörs av rutinbeskrivningar och granskningsplaner. Dessa innehåller inte någon information om vilken omfattning den utförda granskningen hade eller om de iakttagelser som A-son gjorde och de slutsatser som han drog. Av dokumentationen kan alltså inte utläsas att A-son gjorde någon egentlig granskning av intäktsredovisningen.

A-son har i sina yttranden till RN redogjort för vissa granskningsåtgärder. Dessa har, vad gäller *larmbolaget*, *revisionsbolaget* och *redovisningsbolaget*, i huvudsak relaterat till hans granskning av kundfordringar. Han har vidare uppgett att han i dessa bolag gjorde tester av vissa poster mot fakturaunderlag. RN finner inte skäl att ifrågasätta att denna granskning utfördes. En granskning av kundfordringar kan endast ge visst stöd för att bedöma intäktsredovisningen. Den granskning han har redogjort för gav honom emellertid inte i sig tillräckliga revisionsbevis för att intäkterna var korrekt och fullständigt upptagna i respektive bolags årsredovisningar. Han var därför hänvisad till att vidta även andra, kompletterande granskningsåtgärder. Det har inte framkommit att han vidtog några sådana åtgärder.

Vad gäller *spelbolaget* har A-son uppgett att han granskade nettoomsättningen genom att han läste bolagets huvudbok i syfte att upptäcka ovanliga poster. Han har vidare uppgett att spelbolagets speditör översände utleveransbesked till spelbolaget som med dessa underlag utfärdade fakturor. Varken av hans dokumentation eller av hans yttranden till RN framgår det emellertid inte om han utförde några granskningsåtgärder avseende denna rutin. RN drar mot denna bakgrund slutsatsen att han inte utförde någon granskning ägnad att säkerställa fullständigheten i intäktsredovisningen.

Sammanfattningsvis vidtog A-son, enligt RN:s mening, inte tillräckliga åtgärder för att kunna verifiera fullständigheten i intäktsredovisningarna i de fyra bolagen. Han saknade därmed grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3.2 Kortfristiga placeringar (*larmbolaget*, *revisionsbolaget* och *spelbolaget*)

Larmbolaget

Av årsredovisningen för *larmbolaget* framgår att posten *Kortfristiga placeringar* per balansdagen den 30 juni 2012 redovisades med 329 tkr och att den avsåg svenska börsaktier och fonder. I A-sons dokumentation finns revisionsbevis till ett belopp om 119 tkr. Av dokumentationen kan inte utläsas vilka revisionsbevis som han hade för att kunna godta ett belopp om ytterligare 210 tkr. Det sistnämnda beloppet utgjorde 11 procent av balansomslutningen.²

² I bokföringen redovisas posten brutto med 230 tkr och netto med 210 tkr efter en tidigare gjord nedskrivning med 20 tkr.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Posten om 230 tkr utgjordes av en inbetalning till ett fondkonto i en bank några år tidigare. Vid hans granskning bad han företagsledningen att kontakta banken för att begära ett intyg om värdet av fonden per bolagets balansdag. Företagsledningen misslyckades dock tyvärr i denna ansträngning, vilket oroade honom mycket. Ledningen ansåg emellertid att tillgången fanns och att den borde redovisas till sitt nominella värde. Då han fann att larmbolaget skulle tåla en värdereducering även med postens hela belopp om 230 tkr, bestämde han sig för att inte lämna en anmärkning i revisionsberättelsen. Han inser dock nu att han borde ha gjort en anteckning om sitt resonemang i sina arbetspapper.

Revisionsbolaget

Posten *Övriga kortfristiga placeringar* i revisionsbolaget redovisades per balansdagen den 30 juni 2012 med 647 tkr, vilket utgjorde 12 procent av balansomslutningen. I A-sons dokumentation finns ett årsbesked för perioden 1 januari 2011–31 december 2011. A-son har förelagts att redogöra för sin granskning av posten samt uppge vilka revisionsbevis han inhämtade rörande postens existens och värde per balansdagen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Posten är upptagen till sitt ursprungliga anskaffningsvärde efter att hänsyn hade tagits till värdestegring och utdelning. Till styrkande av detta har revisionsbolaget använt ett årsbesked per den 31 december 2011 från banken utvisande ett något lägre marknadsvärde. Han godtog emellertid detta besked som underlag för värdering av posten, då han bedömde att placeringen hade fortsatt att stiga i värde under det första halvåret 2012 och att revisionsbolaget inte hade avyttrat posten.

Spelbolaget

I spelbolaget redovisades posten *Kortfristiga placeringar* per balansdagen den 31 december 2012 till 224 tkr. Detta utgjorde 11 procent av balansomslutningen. I A-sons dokumentation finns en avräkningsnota som avser köp av aktier och är daterad den 22 november 2012. A-son har förelagts att redogöra hur han förvissade sig om att posten var oförändrad per balansdagen.

A-son har i yttrande till RN uppgett följande.

Om aktierna hade sålts under tiden 22 november 2012 till 31 december 2012, skulle banken ha utfärdat en ny avräkningsnota och gottskrivit spelbolagets depå med försäljningsbeloppet. Någon sådan transaktion påträffade han emellertid inte vid sin genomgång av spelbolagets bokföring. Han bedömde därför att posten var oförändrad per balansdagen.

RN gör följande bedömning.

Bolagen redovisade kortfristiga placeringar till väsentliga belopp. A-son skulle därför ha ägnat posten *Kortfristiga placeringar* särskild uppmärksamhet. Vad gäller larmbolaget inhämtade han inte något revisionsbevis för bestyrkande av en väsentlig del av posten. I revisionsbolaget och spelbolaget inhämtade han överhuvudtaget inte några revisionsbevis för existens och värde av posten. Med hänsyn till att de kortfristiga placeringarna uppgick till väsentliga belopp i respektive bolag saknade han grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

4 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisioner. Han har i fyra bolag utformat sin revisionsberättelse på ett felaktigt sätt. Han har i samtliga bolag underlåtit att inhämta uttalanden från företagsledningen. Granskningen av intäkter har i fyra bolag varit så otillräcklig att han saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Slutligen har hans granskning av kortfristiga placeringar i tre bolag varit så otillräcklig att han även av detta skäl saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av fyra bolags resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det.

Vid valet av disciplinär åtgärd har RN beaktat följande. RN:s granskning av A-sons revisionsarbete har omfattat revisioner i sex 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 auktorisation som revisor. 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 (2001:883) meddelar RN A-son varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom dess tillsynsnämnd. I beslutet har deltagit hovrättspresidenten Sten Andersson, ordförande, kammarrättspresidenten Stefan Holgersson, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, advokaten Rune Brännström, auktoriserade revisorn Maria Danckler, rådgivaren vid Finansinspektionen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit stf. myndighetschefen Adam Diamant, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Sören Bergner som har föredragit ärendet.