

D 14

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har tagit emot en anmälan avseende auktoriserade revisorn A-son och har därför öppnat detta disciplinärende. Anmälan avser A-sons uppdrag som revisor i ett aktiebolag (bolaget). Han var vald revisor i bolaget för räkenskapsåret 2011 och har lämnat revisionsberättelse för det räkenskapsåret. Han avgick på egen begäran den 31 januari 2013. RN har tagit del av hans dokumentation för räkenskapsåret 2011.

Bolaget, som ägdes av ett utländskt moderbolag, var i sin tur moderbolag i en koncern vars huvudsakliga verksamhet var att tillhandahålla s.k. onlinespel. Ett av bolaget helägt dotterföretag, registrerat på Malta (Maltabolaget), erbjöd kunder främst i Norden och övriga Europa poker- och casinospel via Internet. Bolagets verksamhet var inriktad på koncerngemensam förvaltning och marknadsföring av spelverksamheten, som alltså bedrevs i dotterbolag, däribland Maltabolaget.

Maltabolaget reviderades av en maltesisk revisor (Maltarevisorn). A-sons revisionsbyrå och det revisionsföretag där den maltesiske revisorn var verksam ingick inte i samma nätverk.

2 Granskningen av spelarskulden i Maltabolaget

Av handlingarna framgår följande.

Likvida medel i Maltabolaget bestod av egna bankmedel och av medel hos s.k. betalningsleverantörer. Spelarskulden, som var upptagen som övriga skulder i balansräkningen, bestod av inbetalda medel från spelarna med tillägg eller avdrag för uppkomna vinster eller förluster. In- och utbetalningar från spelare skedde normalt inte direkt till Maltabolaget utan i stället via flera olika betalningsleverantörer som Maltabolaget anlidade. När en spelare betalade pengar till en sådan, redovisade Maltabolaget en fordran på respektive betalningsleverantör och en skuld till spelaren. Spelarskulden förändrades genom insättningar eller uttag som spelarna gjorde och i samband med att en spelare vann eller förlorade medel genom spel.

När A-son valdes till revisor i bolaget, hade Maltarevisorn varit revisor i Maltabolaget under ett antal år. Vid sitt tillträde utvärderade A-son Maltarevisorn och inhämtade information om hans professionella kompetens. Han hade vidare under granskningen kontinuerlig kontakt med Maltarevisorn, instruerade denne och begärde och fick del av hans rapportering.

I en rapport avseende planeringen av Maltarevisorns revisionsansats och granskning av olika poster angavs bl.a. att den största förändringen i balansräkningen från föregående år var att spelarskulden hade minskat med nära 80 procent. A-sons har i sin dokumentation antecknat och kommenterat att minskningen av spelarskulden berodde på att spelare hade minskat sina behållningar hos spelbolagen, sedan det hade blivit känt att ett annat spelföretag hade försatts i

konkurs. Maltarevisorn hade även redogjort för sin revision och vilka revisionsbevis som han hade inhämtat avseende den skuld som Maltabolaget hade till bolaget. Vad gäller kontroll av Maltabolagets redovisning av spelarskulden angavs att Maltarevisorn på stickprovsbasis hade kontrollerat att direktinbetalningar, dvs. sådana inbetalningar som spelare hade gjort direkt till Maltabolaget och inte via s.k. betalningsleverantörer, motsvarades av ökad skuld till kunderna. Däremot angavs inte om någon avstämning hade gjorts av spelarnas behållning enligt betalningsleverantörernas system och om dessa motsvarade vad som hade redovisats i Maltabolaget.

I A-sons dokumentation ingår också ett arbetspapper som innehåller de riskbeskrivningar som han som koncernrevisor hade identifierat samt uppgifter om vilka revisionsmål som riskerna ledde till och föreslagna revisionsåtgärder. Dokumentet innehåller både A-sons instruktioner till Maltarevisorn och dennes svar och återrapportering, kompletterat med uppgifter om utfört arbete, resultat av granskningen och slutsatser (dokumentet).

I dokumentet har under rubrikerna *Cost of Sales* och *Significant risk identified* angetts följande. Maltabolaget debiterades kostnader som var relaterade till hanteringen av betalningar. Kostnaderna fanns också återgivna på respektive betalningsleverantörs hemsida. Dessa sammanställdes månadsvis i resultatredovisningen och krediterades på ett avräkningskonto mot respektive betalningsleverantör. A-son hade identifierat risker beträffande dessa kostnader och då med avseende på redovisningspåståendet om fullständighet och att avklippet hade behandlats rätt. Som revisionsåtgärder hade han föreslagit att det skulle inhämtas bekräftelser för de samlade kostnaderna från olika betalningsleverantörer, att dessa skulle jämföras med redovisade kostnader och att det skulle begäras förklaringar till eventuella diskrepanser från företagsledningen. Under rubriken *Work Performed* har angetts bl.a. följande. Erfarenhetsmässigt är betalningsleverantörer varken mottagliga för, eller punktliga med, att avge bekräftelser. Det hade därför i stället utförts alternativa tester. I redogörelsen för de alternativa testerna har angetts ett möte med en styrelseledamot i Maltabolaget. Tillsammans med denna hade en genomgång gjorts av varje betalningsleverantörs system och ett antal transaktioner med respektive betalningsleverantör. Vidare kontrollerades saldona vid årsbokslutet och att kostnaderna för vissa givna månader stämde överens med relevanta kostnadskonton. Även avtalen med betalningsleverantörerna gick igenom. Resultatet av granskningen angavs vara att informationen från betalningsleverantörernas system gav stöd för de kostnader som redovisades hos Maltabolaget och även saldona vid årsskiftet. Slutligen har angetts att kontroll genom de alternativa revisionsmetoderna hade gett godtagbart resultat.

A-son har anfört följande.

Maltarevisorn är en lokal revisor på Malta och hade varit Maltabolagets revisor under ett antal år. A-son inhämtade information om Maltarevisorns professionella kompetens och kontrollerade att han verkade under den lokala övervakningsorganisationen på Malta. Efter utvärderingen bedömde han att Maltarevisorn genom sin branschkunskap och tidigare erfarenhet av Maltabolaget var kvalificerad för uppdraget.

Maltabolaget anlät en extern speloperatör som tillhandahöll spelplattformen (speloperatören). Speloperatören var licensierad att tillhandahålla spel under maltesisk lag och höll även reda på spelarnas vinster och förluster. När en spelare gjorde en insats, kontrollerade speloperatören att det fanns täckning för insatsen. Speloperatören hade emellertid inte till uppgift att ha kontroll över den totala spelarskulden.

Han gjorde sin riskbedömning utifrån ett koncernperspektiv i samråd med Maltarevisorn och kompletterade med dennes bedömningar. Ett av de identifierade riskområdena var Maltabolagets likvida medel och avräkningen mot betalningsleverantörerna som handhade spelarnas tillgodohavanden, dvs. spelarskulden. Den revisionsåtgärd som han föreslog beträffande likvida medel var att inhämta externa bekräftelser från betalningsleverantörerna. Enligt Maltarevisorns rapportering hade det dock varit svårt att få in sådana bekräftelser från betalningsleverantörerna. Därför genomfördes alternativa granskningsåtgärder såsom genomgång av processen och stickprovsgranskning av ett antal transaktioner och av utgående balans. Maltarevisorns bedömning var att dessa tester och erhållna revisionsbevis var tillfredsställande för slutsatsen att balansposten var fullständig.

Maltabolaget hade som rutin att dagligen kontrollera att det fanns täckning för att kunna betala ut den totala spelarskulden. Vid de tillfällen då revisorerna utförde granskning av detta fanns också sådan täckning. Sammanfattningsvis fastställde Maltarevisorns inrapportering att han hade verifierat den utgående balansen genom avstämning mot respektive betalningsleverantör. Verifieringen hade dock inte skett med externa bekräftelser utan genom avstämning av rapporter erhållna från klienten. A-sons hade inte fått någon indikation som gav honom anledning att ifrågasätta Maltarevisorns slutsats att granskningen gav tillfredsställande revisionsbevis för fullständigheten i spelarskulden. Vid tidpunkten för revisionen fanns inte någon indikation på att spelare skulle haft problem med att få tillgång till sina medel.

RN har bett A-son att särskilt kommentera den omständigheten att de åtgärder som han har hänvisat till i fråga om spelarskuldens fullständighet i dokumentationen är redovisade – både vad gäller identifierad risk och utfört arbete – under rubriken ”Cost of sales”, och därmed förefaller beskriva granskningen av de arvoden som betalningsleverantörerna hade tagit ut. A-son har i detta avseende anfört följande.

Det är korrekt att hans hänvisningar är till redogörelsen som är återgiven under rubriken ”Costs of sales”. I samma stund som en fordran redovisas på respektive betalningsleverantör så redovisas också en skuld till spelaren, som således finns inkluderad i testet. Han har också som risk identifierat inbetalningar från spelare som inte gjordes via betalningsleverantörer för att säkerställa att den totala spelarskulden testades. Han ansåg att han hade fått tillräcklig säkerhet för att spelarskulden var korrekt redovisad. Denna uppfattning grundade han dels på Maltarevisorns slutsats att denne hade erhållit tillfredsställande resultat från båda sina tester i sig, dels på att Maltarevisorn till sitt ”audit clearance memo” hade fogat en signerad balans- och resultaträkning där spelarskulden ingick.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 600 *Särskilda överväganden - revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* p. 8 ska en koncernrevisor bl.a. inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information. Enligt p. 11 ansvarar koncernrevisorn för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar och för att den revisors rapport som lämnas är korrekt med hänsyn till omständigheterna. Enligt p. 24 måste [koncern]revisorn utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som teamet, eller enheternas revisorer för teamets räkning, ska utföra.

Enligt p. 42 och 43 ska koncernrevisorn bedöma kommunikationen från revisorn för enheten och om det arbete som denne har utfört är tillräckligt.

Koncernens huvudsakliga verksamhet bedrevs i Maltabolaget. Att spelarskulden var korrekt redovisad var av stor betydelse för koncernredovisningen. Det ankom därför på A-son att sätta sig in i Maltabolagets verksamhet och hur granskningen av denna, inklusive spelarskuldens storlek, utfördes.

A-son har anfört att han hade identifierat fullständigheten av spelarskulden som ett av de områden som var viktiga för hans revision. Han har vidare anfört att han beträffande fullständigheten i spelarskulden förlitade sig på det arbete som Maltarevisorn hade utfört. Av utredningen framgår att Maltarevisorn hade valt att säkerställa att debiteringar från betalningsleverantörer var korrekta på annat sätt än genom inhämtande av externa bekräftelser från betalningsleverantörerna.

De alternativa granskningsåtgärder som A-son har hänvisat till bestod i genomgång av processerna, stickprovsgranskning av ett antal transaktioner och verifiering av den utgående balansen. Enligt revisionsdokumentationen och A-sons yttranden till RN innebar genomgången av processerna att Maltarevisorn tillsammans med en styrelseledamot i Maltabolaget gick igenom det interna kontrollsystemet och för varje betalningsleverantör gjorde ett test av ett antal transaktioner. Maltarevisorn kontrollerade vidare tillsammans med styrelseledamoten saldon vid slutet av året, testade ett antal debiteringar för en given månad och stämde av dessa mot bolagets kostnadskonto och avtal med betalningsleverantören.

Av A-sons dokumentation går emellertid inte att utläsa att Maltarevisorn kontrollerade mer än kostnaderna för betalningsleverantörernas tjänster. Det är vidare oklart vad de saldon, som A-son har hänvisat till, avser. På RN:s frågor har A-son bekräftat att den granskning som gjordes är den som återges i dokumentationen. RN konstaterar att den redovisade granskningen inte hade förutsättningar att ge honom ett godtagbart underlag för en bedömning av spelarskuldens fullständighet. Han hade därför inte ett tillräckligt underlag för sin slutsats att spelarskulden var väsentligen korrekt redovisad. Vad han i övrigt har uppgett som skäl för att han förlitade sig på Maltarevisorns slutsatser föranleder ingen annan bedömning. Han hade därmed inte heller tillräckligt underlag för sitt uttalande avseende koncernredovisningen i revisionsberättelsen. Genom att ändå göra detta uttalande har han åsidosatt god revisionssed.

3 Utformningen av revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen för räkenskapsåret 2011 är utformad enligt standardutformningen med undantag för bl.a. en ”Upplysning av särskild betydelse” enligt följande.

”Utan att det påverkar mina uttalanden ovan vill jag fästa uppmärksamheten på att det i moderbolaget finns en fordran på [bolagets utländska moderbolag] uppgående till 627 419 kr samt en övrig fordran uppgående till 127 866 kr. Jag har inte kunnat inhämta revisionsbevis för att verifiera värdet av dessa fordringar och följaktligen har jag inte kunnat fastställa om några justeringar av dessa belopp är nödvändiga.”

Beträffande fordran på det utländska moderbolaget innehåller dokumentationen en anteckning om att revisionsteamet hade stämt av beloppet mot en balansräkning som det utländska moderbolaget hade upprättat. Revisionsteamet har dokumenterat att den erhållna

balansräkningen visade på existensen av fordran men att teamet varken hade erhållit bekräftelse av fordran eller om betalning hade erlagts. Vad gäller posten som noterats som övrig fordran har A-son antecknat att det var oklart mot vilken part den gällde och att en möjlig motpart kunde vara det utländska moderbolaget.

A-son har anfört följande.

Han efterfrågade under revisionen motpartsbekräftelser eller revisionsbevis för betalning beträffande de aktuella fordringarna för att kunna verifiera fordringarnas existens och värde. När han trots detta inte erhöll de efterfrågade revisionsbevisen, hade han en fortsatt dialog med bolagets ekonomiansvarige och den verkställande direktören för att få klarhet i vem motparten var. Vad gäller fordringen mot det utländska moderbolaget erhöll han till slut en kopia av en balansräkning där en motsvarande skuld fanns upptagen. Även om revisionsbeviset var svagt hade han inte några motstående revisionsbevis eller handlingar som visade att värdet på fordringen inte skulle motsvara det bokförda. Vad gäller den andra fordringen erhöll han aldrig någon information om motpart och kunde därmed inte heller vidta några alternativa granskningsåtgärder. Hans bedömning var att de erhållna revisionsbevisen för fordringarna var mycket svaga och inte heller ändamålsenliga för att bedöma betalningsförmågan hos respektive motpart. Posterna var tillsammans väsentliga men inte av avgörande betydelse baserat på de väsentlighetsbelopp som han hade fastställt för revisionen. Han hade heller inte tillräckliga revisionsbevis för att dra slutsatsen att någon av fordringarna skulle skrivas ned och, i så fall, till vilket belopp.

Efter ett flertal diskussioner inom hans revisionsbyrå kom han, vid tiden för avlämnandet av revisionsberättelsen, till slutsatsen att han borde lämna en upplysning av särskild betydelse för att informera läsaren utan att det skulle påverka hans uttalanden i övrigt. Han ville fästa läsarnas uppmärksamhet på de poster för vilka han inte hade fått tillräckliga revisionsbevis. Med den kunskap om ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från revisor* och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen* som han nu har är det högst troligt att han i stället skulle ha modifierat revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen avgavs våren 2012, vilket var det första året som revisionsberättelser utformades med vägledning av ISA 705. Det saknades därför vägledning för tillämpningen av ISA 705. Det var ett svårt val att göra, eftersom han trots allt hade fått revisionsbevis fastän han inte ansåg det vara ändamålsenligt. Det framstod som mer angeläget att omnämna osäkerheten i revisionsberättelsen än att inte omnämna den alls.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 706 *Stycken med upplysningar av särskild betydelse och stycken med övriga upplysningar i rapport från oberoende revisor* p. 5 definieras ett *stycke med upplysningar av särskild betydelse* som ett stycke i revisors rapport som rör ett förhållande som är presenterat, eller om vilket upplysning har lämnats, på ett riktigt sätt i de finansiella rapporterna och som enligt revisorn är så viktigt att det är grundläggande för användarens förståelse av de finansiella rapporterna. Enligt ISA 705 p. 6 ska revisorn modifiera uttalandet i revisors rapport bl.a. om revisorn inte kan inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra slutsatsen att de finansiella rapporterna som helhet inte innehåller väsentliga felaktigheter.

RN konstaterar att A-son i den aktuella revisionsberättelsen lämnade viss information under en rubrik som anknyter till terminologin i ISA 706, "upplysning av särskild betydelse". I den

årsredovisning som revisionsberättelsen avsåg lämnades eller presenterades emellertid inte någon upplysning om det förhållande som hans upplysning av särskild betydelse avsåg. Det var därmed inte riktigt att lämna en ”upplysning av särskild betydelse” enligt ISA 706. Osäkerheten om fordringarna var, vilket även A-son får anses ha vitsordat, sådan att han i stället skulle ha modifierat sin revisionsberättelse på sätt som anges i ISA 705. Genom att utforma revisionsberättelsen i strid med kraven i ISA har han åsidosatt god revisionssed.

4 Uppdragsbrev och uttalande från företagsledningen

I A-sons dokumentation återfinns både uppdragsbrev och uttalande från företagsledningen. Inget av dessa dokument är undertecknade.

A-son har anfört följande.

De två dokumenten har överlämnats till företagsledningen för underskrift men av någon anledning gjorde han ingen uppföljning av detta.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9 och 10 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal. Vidare framgår av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 och 11 att revisorn ska begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har uppfyllt sitt ansvar för upprättandet av årsredovisningen enligt det tillämpliga ramverket för finansiell rapportering. Revisorn ska också begära att företagsledningen lämnar ett skriftligt uttalande om att den har försett revisorn med all relevant information och åtkomst enligt villkoren för revisionsuppdraget och att alla transaktioner har bokförts och avspeglas i årsredovisningen.

De dokument som återfinns i A-son dokumentation är inte undertecknade. Av hans uppgifter till RN framgår att han inte följde upp att han fick in de undertecknade handlingarna. Genom att inte inhämta dessa dokument har han avvikit från god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit att A-son inte hade tillräckligt underlag för sitt uttalande avseende koncernredovisningen i revisionsberättelsen avseende en väsentlig post. RN har även funnit att han inte har utformat sin revisionsberättelse i enlighet med god revisionssed. Slutligen har RN funnit att A-son inte har inhämtat uppdragsbrev och uttalanden från företagsledningen. Han har i dessa avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det förhållandet att han inte hade tillräckligt underlag för sitt uttalande avseende koncernredovisningen i revisionsberättelsen avseende en väsentlig post och att han inte inhämtade upplysningar från företagsledningen är allvarligt. RN finner därför att han ska meddelas varning.

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, avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist samt auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk, experten Olof Herolf, revisionsdirektören Maria Hynning samt avdelningsdirektören Jacob Westling som föredragit ärendet.