

D 14

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll. Av en rapport från FAR framgår att kvalitetskontrollanten bedömde att A-sons revisionsarbete inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Rapporten har föranlett Revisorsnämnden (RN) att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat bl.a. en uppföljning av kontrollantens iakttagelser beträffande de två revisionsuppdrag som ingick i dennes kontroll. De två aktiebolag som dessa revisionsuppdrag avsåg benämns nedan **hästbolaget** och **fastighetsbolaget**. Vidare har RN inhämtat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare fyra revisionsuppdrag. Två av dessa berörs i det följande och de aktiebolag som uppdragen avser benämns då **järnbolaget** och **rambolaget**. Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i tkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Hästbolaget	2011	1 199	603
Fastighetsbolaget	2011-02-18–2012-04-30	11 245	112 556
Järnbolaget	2011-09-01–2012-08-31	8 592	4 318
Rambolaget	2011-07-01–2012-06-30	2 652	1 389

Hästbolagets verksamhet bestod i att träna och tävla med galopphästar och fastighetsbolaget bedrev fastighetsförvaltning. Järnbolaget bedrev försäljning av järnartiklar, färg och byggprodukter, medan rambolaget tillverkade och sålde tavelramar. A-son avgav för samtliga här aktuella bolag och räkenskapsår revisionsberättelser som inte avvek från standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2 behandlas frågor om granskningen av intäktsredovisningen i ett av bolagen och i avsnitt 3 granskningen av efterföljande händelser i samtliga bolag. I avsnitt 4 behandlas uttalanden från bolagens företagsledning och i avsnitt 5 dateringen av en revisionsberättelse. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd redovisas i avsnitt 6.

2 Granskningen av intäktsredovisning samt rutiner för kontanthantering och kassa-redovisning (järnbolaget)

I A-sons dokumentation avseende järnbolaget finns en kontoanalys av konto 3011 (benämnt Försäljning). På denna handling har antecknats Z-nummer för fyra kassor för perioden 3 juli 2012–2 augusti 2012. Av dokumentationen kan inte utläsas om det gjordes någon ytterligare granskning av bolagets intäktsredovisning. A-son har förelagts att förklara hur enbart en granskning av Z-nummer kunde verifiera fullständigheten i intäktsredovisningen.

A-son har uppgett följande.

Han bedömde att kontrollen av att alla leveranser blev fakturerade var god och granskade därför endast kassarutinen. Bolaget hade en skriftlig instruktion att allt skulle slås in i kassan eller så skulle en följesedel upprättas. Det fanns två kassor vid butiksingången och på sommaren dessutom två extra kassor på gården. Samtliga dessa var registrerade hos Skatteverket. Han kontrollerade att man tömde kassorna varje dag och att detta redovisades på rätt sätt. Det fanns ett Z-kvitto för varje dag och detta stämde med kontering och registrering i verifikationslistan. Detta tillsammans med faktureringsrutinen gjorde att han bedömde att intäktsredovisningen var fullständig.

RN noterar att det inte finns något i A-sons dokumentation som verifierar att han granskade att faktureringsrutinen fungerade. Han har förelagts att kommentera detta och att uppge hur stor del av bolagets omsättning som fakturerades.

A-son har med anledning av detta uppgett följande. 27 procent av omsättningen fakturerades. Han genomförde inte någon detaljgranskning av faktureringsrutinen avseende år 2011/12 utan bedömde att de samtal han förde med personalen och den granskning som gjordes av kundfordringar, lager och mervärdesskatt, där inga fel noterades, utgjorde tillräckliga åtgärder. Eftersom bolaget hade en bra kontroll och bra rutiner enligt tidigare år, ansåg han att det räckte att kontrollera Z-nummer. Han jämförde också omsättning och bruttovinst med tidigare år.

RN gör följande bedömning.

Enligt A-son fakturerades 27 procent av järnbolagets omsättning. Att, som A-son gjort, enbart granska Z-nummer för en månad var inte tillräckligt när en så stor del av omsättningen fakturerades. Denna granskning kunde således inte verifiera fullständigheten i bolagets intäktsredovisning. Bristerna i granskningsarbetet var sådana att A-son saknade grund för att tillstyrka fastställande av järnbolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

3 Efterföljande händelser (samtliga bolag)

Av A-sons dokumentation kan inte för något av bolagen utläsas att han utförde någon granskning av efterföljande händelser, bortsett från periodiseringskontroller,

A-son har uppgett att han vid revisionen alltid tar fram bolagets avstämningspärm för det nya året och kontrollerar att rutinerna har följts samt kontrollerar den sista balans- och resultatrapporten och går igenom denna med ekonomiansvarig och företagsledning.

RN gör följande bedömning.

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

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* p. 6 ska revisorn utföra granskningsåtgärder som ger honom eller henne tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att han eller hon har uppmärksammat alla händelser, som har inträffat mellan datumet för de finansiella rapporterna

och datumet för revisors rapport och som kräver justering av eller upplysning i de finansiella rapporterna.

Som exempel på sådana granskningsåtgärder som avses i den angivna standarden kan nämnas genomgång av de rutiner som företagsledningen har infört för att uppmärksamma efterföljande händelser och genomläsning av protokoll från bolagsstämmor och styrelsesammanträden. Andra exempel på granskningsåtgärder är förfrågningar rörande förhållanden som har diskuterats vid ännu inte protokollförda möten efter räkenskapsårets utgång, förfrågningar hos företagsledningen om händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång och genomgång av företagets senaste delårsrapport, om en sådan finns. Granskningsåtgärderna syftar till att komplettera sådan granskning av rutinkaraktär som avser särskilda transaktioner som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, exempelvis granskning av betalningar till fordringshavare.

De revisionsåtgärder som A-son har uppgett att han utförde för att granska händelser efter räkenskapsårets utgång är inte tillräckliga för att uppfylla kraven i ISA 560. Granskningen var därför bristfällig. Genom att vid samtliga här aktuella revisioner inte granska efterföljande händelser på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionsbedömning.

4 Skriftliga uttalanden (hästbolaget, fastighetsbolaget, järnbolaget och rambolaget)

I A-sons dokumentation för hästbolaget och fastighetsbolaget saknas skriftliga uttalanden från företagsledningen i respektive bolag. I dokumentationen för rambolaget finns ett uttalande från styrelsen, daterat den 19 december 2012. A-son har förelagts att förklara värdet av detta uttalande som hade upprättats efter det att han den 30 november 2012 daterade sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett att han under år 2011 hade börjat kräva uttalanden från företagsledningen ”fullt ut” men han missade detta i två av de granskade uppdragen. Vad gäller rambolaget såg han uttalandet som en bekräftelse på det som han hade gått igenom med styrelsen.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 580 *Skriftliga uttalanden* 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. Detta innefattar, där så är relevant, att årsredovisningen ger en rättvisande bild, enligt villkoren i revisionsuppdraget. Vidare ska revisorn enligt ISA 580 p. 11 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. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisors rapport för de finansiella rapporterna som det är praktiskt möjligt, dock inte efter det datumet.

A-son har i två av de här aktuella bolagen underlåtit att ta in ett skriftligt uttalande från företagsledningen. Han har i ett tredje bolag avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen innan han hade fått tillgång till ett sådant uttalande. Han har härigenom åsidosatt god revisionsbedömning.

5 Dateringen av en revisionsberättelse (järnbolaget)

Årsredovisningen och revisionsberättelsen för järnbolaget är daterade den 28 februari 2013. I dokumentationen finns balans- och resultatrapporter som är utskrivna den 11 mars 2013 och som därefter har försetts med bockar och anteckningar. Dessutom finns en handling, rubricerad Kontoanalys och utskriven den 19 mars 2013, av konto 3011 (benämnt Försäljning). Vidare har A-son antecknat att han hade stämt av konto 1510 (benämnt Kundfordringar) mot betalningar i september och oktober 2012. Anteckningar om dessa avstämningar finns på ett dokument, som är rubricerat Kontoanalys och utskrivet den 19 mars 2013.

A-son har uppgett att han daterade revisionsberättelsen felaktigt och att det korrekta datumet skulle ha varit den 20 mars 2013, eftersom det var först då som han hade slutfört revisionen.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter*, p. 41, ska revisorns rapport dateras tidigast det datum då revisorn har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna, däribland bevis för att alla delar som utgör de finansiella rapporterna, inklusive de tillhörande noterna, har upprättats, och de med vederbörlig befogethet att göra det har försäkrat att de tagit ansvar för dessa finansiella rapporter.

A-son har tillstått att han åsatte revisionsberättelsen i järnbolaget ett datum som inföll innan allt granskningsarbete hade avslutats. Genom att göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

RN har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har för ett av de här aktuella bolagen inte utfört någon godtagbar granskning av bolagets intäktsredovisning. Bristerna i granskningen har varit så omfattande att han för detta bolag har saknat grund att tillstyrka fastställande av dess resultat- och balansräkningar. Han har inte för något av bolagen utfört en godtagbar granskning av efterföljande händelser. För två av bolagen har han underlåtit att inhämta skriftliga uttalanden från respektive företagsledning och för ett tredje bolag har han avgett en revisionsberättelse enligt standardutformningen innan han hade fått tillgång till ett sådant uttalande. Slutligen har han för ett av bolagen daterat sin revisionsberättelse innan granskningsarbetet hade avslutats.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är, särskilt med beaktande av att han för ett av bolagen har tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det, allvarligt. Han ska därför meddelas en 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, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn

Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt närvarit direktören Anita Wickström, chefsjuristen Adam Diamant, chefsrevisorn Bodil Björk samt revisionsdirektören Inger Blomberg som har föredragit ärendet.