

## D 16

### 1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att A-son inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionssed. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende. RN:s utredning har omfattat de tre revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen. Aktiebolagen benämns här *Y AB*, *X AB* och *Z AB*. Vidare har RN granskat A-sons revisionsdokumentation för ytterligare två revisionsuppdrag, nämligen *reklamproduktbolaget* och *R-bolaget*.

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av RN granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

| Bolag                | Räkenskapsår | Omsättning | Balansomslutning |
|----------------------|--------------|------------|------------------|
| Y AB                 | 2013         | 21,9       | 38,3             |
| X AB                 | 2013         | 48,9       | 18,9             |
| Z AB                 | 2013         | 47,4       | 44,5             |
| Reklamproduktbolaget | 2013         | 31,8       | 22,6             |
| R-bolaget            | 2013         | 140,2      | 49,6             |

A-son avgav för samtliga bolag och räkenskapsår revisionsberättelser enligt standardutformningen.

Detta beslut är disponerat enligt följande. I avsnitt 2–6 behandlas frågor rörande A-sons granskningsinsatser i de olika bolagen. RN:s sammanfattande bedömning och frågan om disciplinär åtgärd behandlas i avsnitt 7.

### 2 Granskning av resultaträkningen (samtliga bolag)

På utskrifter av resultatrappporter på kontonivå har A-son för samtliga bolag satt sin signatur vid några belopp på respektive rapport. För *R-bolaget* har han därutöver bl.a. noterat att han kontrollerat uppgifter i årsredovisningen, beräknat bruttovinsten och förändringar av omsättning och kostnader. Några ytterligare noteringar från granskningen av bolagens resultaträkningar kan inte utläsas av hans dokumentation.

I ett standardiserat planeringsdokument har A-son för samtliga uppdrag angett att 50 procent av bolagets verifikationer och leverantörsfakturer ska granskas. Av ytterligare ett standardiserat dokument, benämnt *Verifikationer*, framgår att han avsåg att granska verifikationer med avseende på följande listade ord. ”Attest, kontering, periodisering, rörelsetillhörighet, avdragsgill, f-skattgodkänd, uppfylla

BFL-krav, kontroll källskatt-soc-moms, förfalskning, omvänd moms, journalbokförd samt attestbehörighet”. A-son har antecknat att han för samtliga bolag har utfört granskningsåtgärden verifikationsgranskning.

För Y AB och X AB omfattade verifikationsgranskningen perioden juli–december. Verifikationsgranskningen för Z AB omfattade perioden oktober–december. För R-bolaget har han antecknat att denna granskning utfördes för perioden november–december. För reklamproduktbolaget framgår inte vilken period som granskades. Han har gjort anteckningar rörande två till tre verifikat och leverantörsfakturor för respektive bolag. Anteckningarna omfattar löpnummer, vad som avses samt belopp.<sup>1</sup> Det framgår inte av dokumentationen varför han antecknade just dessa verifikationer respektive leverantörsfakturor i samband med sin granskning. Inte heller framgår vilken inverkan dessa underlag hade på hans revision eller vilka slutsatser han drog.

RN har förelagt A-son att redogöra för på vilka grunder han kunde godta respektive bolags redovisade nettoomsättning samt att beskriva vilka granskningsmoment han utförde för att komma till slutsatsen att bolagets redovisade intäkter och kostnader var fullständiga och korrekta.

Mot bakgrund av att A-son i sin planering avsåg att i sin granskning till stor del förlita sig på sin verifikationsgranskning har RN också förelagt honom att utförligt beskriva sin granskning av verifikationer och leverantörsfakturor, vilka verifikat och fakturor som han granskade samt omfattningen av granskningen. Han har även förelagts att utförligt beskriva vilka slutsatser han kom fram till vid denna granskning.

A-son har uppgett följande.

För samtliga bolag framgår hans granskning av noteringar på resultatrapporterna samt av verifikationsgranskningen. Signaturerna på respektive resultatrapport innebär att han har kontrollerat beloppen i resultatrapporten mot årsredovisningens balans- och resultaträkningar samt mot noten avseende löner och övriga uppgifter i årsredovisningen. För X AB kunde han lita på rutinerna då han varit bolagets revisor sedan start och även för Z AB kunde han förlita sig på rutinerna efter 25 år som dess revisor. Beträffande R-bolaget anser han att det är viktigt att granska utfall mot föregående år för att fastställa riktighet. Vad gäller reklamproduktbolaget var det den ovan beskriva granskningen samt hans avstämningar av balansräkningen (periodiseringar) som sammantaget gjorde att han kom till slutsatsen att han kunde acceptera resultaträkningen.

Han granskade verifikat och fakturor i samband med granskningen av balansposterna. Syftet var att utföra kontroller i enlighet med beskrivningen i dokumentet *Verifikationer*.

RN gör följande bedömning.

---

<sup>1</sup> Noteringarna avser i allt väsentligt uppgift om poster som har periodiserats.

De granskningsåtgärder som framgår av A-sons dokumentation och hans yttranden till RN i form av verifikationsgranskning, granskning av leverantörsfakturor och kontroll av vissa poster i resultatrapporten mot uppgifter i årsredovisningen, utgör inte sådana granskningsåtgärder som kunde ge honom tillräckliga revisionsbevis för fullständigheten i väsentliga poster i resultaträkningen. Han har därigenom också saknat grund för sina slutsatser i revisionsberättelsen. Den omständigheten att han mot bakgrund av sitt långvariga engagemang i X AB och Z AB har ansett sig kunna lita på bolagets rutiner innebär inte att de granskningsåtgärder han enligt dokumentationen och sina yttranden har redogjort för är tillräckliga. Bristerna i granskningsarbetet var sådana att han inte för något av bolagen hade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

### **3 Granskning av varulager (reklamproduktbolaget)**

I reklamproduktbolaget redovisades posten Varulager per balansdagen den 31 december 2013 med 5,9 mnkr, vilket motsvarade 26 procent av balansomslutningen. Av A-sons anteckningar framgår att han bl.a. hade kontrollerat att lagerlistans saldo överensstämde med saldot i huvudboken, att han gjort kontrollsummeringar av lagerlistorna, bedömt gjord inkuransreserv och gjort priskontroll för några angivna produkter. Han har även antecknat att han inte hade närvarat vid någon inventering under året. Det framgår av dokumentationen att priskontroll hade utförts för motsvarande nio procent av det upptagna lagervärdet. I dokumentationen finns även lagerlistor samt ett av verkställande direktören undertecknat lagervärdeintyg.

A-son har uppgett följande.

Lagrets existens betvivlade han inte då han sett över det vid revisionsbesök. Värdet hade granskats enligt stickprov. Han var sjuk på inventeringsdagen. Han ansåg att lagerredovisningssystemet fungerade. Vid tidigare stickprov hade det varit god överensstämmelse mellan inventering och lagerbokföringssaldo.

RN gör följande 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 om lagrets existens och skick genom att närvara vid lagerinventeringen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. Om sådan närvaro är praktiskt ogenomförbar, ska revisorn, enligt p. 7 samma ISA utföra alternativa granskningsåtgärder för att inhämta revisionsbevis om varulagrets existens och skick. Alternativa granskningsåtgärder kan vidare, enligt p. A 13, vara inspektion av dokumentation av efterföljande försäljning av särskilda lagerartiklar som har anskaffats eller köpts före lagerinventeringen. Om detta inte heller är möjligt, ska revisorn modifiera uttalandet i sin revisionsberättelse enligt ISA 705 *Modifierat uttalande i rapport från oberoende revisor* och RevU 709 *Kompletterande vägledning för revisionsberättelser som avviker från standardutformningen*.

Varulagret utgjorde en väsentlig post i reklamproduktbolaget. Av A-sons dokumentation framgår att han inte närvarade vid någon inventering under året vilket innebär att han var hänvisad till att vidta alternativa åtgärder.

A-son har beskrivit ett antal granskningsåtgärder som han utförde vid sin revision. Beskrivningen är genomgående vag och översiktlig och det är inte helt enkelt att bedöma hans revisionsinsats rörande lagret. RN konstaterar att även om han utförde de beskrivna åtgärderna på ett godtagbart sätt har dessa inte gett honom revisionsbevis för lagrets existens och skick per balansdagen. Redan dessa omständigheter innebär att han inte genomförde en tillräcklig granskning av varulagret. Inte heller innebär det han har anfört om resultat av tidigare utförda stickprov att han på ett tillräckligt sätt kompenserade för att han inte närvarade vid inventeringen, eftersom resultatet av den granskningen inte gav ett tillräckligt underlag för lagrets existens och värde per balansdagen.

A-son har sålunda inte granskat lagrets existens och värde på ett godtagbart sätt. Han har därför saknat grund för att tillstyrka fastställande av bolagets resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

#### **4 Datering av revisionsberättelse (R-bolaget)**

Såväl R-bolagets årsredovisning som A-sons revisionsberättelse är daterade den 25 maj 2014. Flera av A-sons arbetspapper avseende granskning av väsentliga balansposter har upprättats efter revisionsberättelsens datering. Exempelvis utgörs underlag för granskningen av kundfordringar av en kundreskontra som skrivits ut den 3 juni 2014 och underlag för granskningen av varulager har sammanställts den 27 maj 2014. Vidare har noteringar från granskningen av resultaträkningen utförts på en resultatrapport som är utskriven den 9 juni 2014.

A-son har uppgett att redovisningskonsulten åsatte handlingarna ett felaktigt datum. Korrekt datering för revisionsberättelsen skulle ha varit den 6 juni 2014 då revisionen avslutades.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 700 *Bilda sig en uppfattning och uttala sig om finansiella rapporter* p. 41 framgår att revisorns rapport ska dateras tidigast det datum då han eller hon har inhämtat tillräckliga och ändamålsenliga bevis som grund för revisionsuttalandet om de finansiella rapporterna.<sup>2</sup>

Av god revisionssed följer i övrigt att en revisionsberättelse ska avges, dvs. dateras och undertecknas, i omedelbar eller nära anslutning till granskningsarbetets avslutande. Det är av stor betydelse att revisionsberättelser är korrekt daterade, inte minst för att det ska kunna utläsas huruvida de har avgetts inom föreskrivna tidsfrister.

---

<sup>2</sup> Se även RevR 709 *Revisionsberättelsens standardutformning* p. 27.

A-sons revisionsberättelse är åsatt ett datum då han, i avsaknad av revisionsbevis, ännu inte hade kunnat avsluta revisionsarbetet. Han har anförts att detta berodde på att redovisningskonsulten hade åsatt revisionsberättelsen ett felaktigt datum.

Det är revisorns ansvar att se till att revisionsberättelsen dateras i enlighet med god revisionssed och han eller hon kan inte överlämna detta ansvar till någon annan. Genom att inte se till att revisionsberättelsen var åsatt rätt datum har A-son åsidosatt god revisionssed.

## **5 Uttalande från företagsledningen (samtliga bolag)**

Inte för något av de här granskade revisionsuppdragen går det att av dokumentationen utläsa om A-son hade begärt att få ett skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har uppgett att uttalandet i samtliga fall inhämtades muntligen.

RN gör följande bedömning.

Av ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 framgår 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. 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. Genom att inte inhämta skriftligt uttalande från företagsledningen för något av de här granskade bolagen har A-son åsidosatt god revisionssed.

## **6 Uppdragsavtal (samtliga bolag)**

I fråga om samtliga här granskade uppdrag saknas skriftliga uppdragsavtal med revisionsklienterna.

A-son har uppgett att några skriftliga uppdragsavtal inte upprättades.

RN gör följande bedömning.

Enligt ISA 210 *Villkor för revisionsuppdrag* p. 9 och 10 ska revisorn avtala villkoren för revisionsuppdraget med företagsledningen eller styrelsen, utifrån vad som är tillämpligt. De avtalade villkoren för revisionsuppdraget ska dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av skriftligt avtal om inte annat följer av lag eller annan författning (se p. 11 i samma ISA). Genom att underlåta att upprätta ett skriftligt avtal avseende villkoren för revisionsuppdraget med sina uppdragsgivare har A-son åsidosatt god revisionssed.

## **7 RN:s sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

RN har funnit flera allvarliga brister i A-sons revisionsarbete. I samtliga bolag har väsentliga resultatposter inte granskats på ett godtagbart sätt. Bristerna har varit så omfattande att han saknade grund för att tillstyrka fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. För ett bolag var granskningen av posten Varulager bristfällig. Han saknade därmed även av detta skäl grund för att tillstyrka fastställande av detta bolags resultat- och balansräkningar. I fråga om ett bolag har revisionsberättelsen åsatts ett datum vid vilken tidpunkt revisionen inte var avslutad. Inte för något av bolagen har A-son begärt att få ett skriftligt uttalande från företagsledningen eller upprättat något uppdragsavtal som reglerar villkoren för revisionen med uppdragsgivarna.

A-son har i nu angivna avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han har tillstyrkt fastställande av samtliga av RN fem granskade bolags resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Han ska därför meddelas 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, f.d. avdelningschefen Eva Ekström, direktören Per-Ola Jansson, skattejuristen Kerstin Nyquist och auktoriserade revisorn Ola Wahlquist. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt stf. myndighetschefen, Adam Diamant, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisionsdirektören Christina Lundin, som har föredragit ärendet, varit närvarande.