

## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

**Beslut:** Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning.

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har öppnat detta ärende efter att ha tagit del av information som rör auktoriserade revisorn A-sons uppdrag som revisor i en ideell förening för räkenskapsåren 2016 och 2017.

### 2 Rapportering till styrelsen

För räkenskapsåret 2016 rapporterade A-son brister i förvaltningen av föreningen till styrelsen. I en revisionspromemoria, daterad den 28 mars 2017, anges följande. I styrelseprotokollen saknas det ofta uppgift om vilka beslut som har fattats eller hur dessa har verkställts. Det bör finnas en spårbarhet från protokollen till händelser i föreningens bokföring. Det saknas underskrifter på flera protokoll. Attester saknas på verifikat och underlag. Attest bör ske löpande av någon i styrelsen. Av underlagen i bokföringen framgår inte tydligt vad kostnaderna avser och varför föreningen ska stå för dessa kostnader.

För räkenskapsåret 2017 rapporterade A-son till styrelsen samma brister i föreningens förvaltning som hade iakttagits år 2016. I en revisionspromemoria, daterad den 12 april 2018, anges det dessutom att det under år 2017 hade förekommit eftersläpningar i bokföringen och av betalningar av leverantörsskulder. Detta hade, enligt promemorian, lett till förseningsavgifter och till att rapportering av föreningens ekonomiska resultat och ställning till styrelsen inte hade kunnat ske kontinuerligt.

Av dokumentationen kan inte utläsas om A-son hade några möten med styrelsen i samband med dessa rapporteringar. I hennes revisionsberättelser för åren 2016 och 2017 behandlades inte de iakttagelser som hon hade rapporterat till styrelsen.

A-son har uppgett följande.

Hon skickade revisionspromemoriorna till föreningens adress eller lämnade dem fysiskt på föreningsexpeditionen. I samband med revisionen för år 2016 påtalade hon att hon ansåg att det behövdes ett möte med styrelsen för att diskutera hennes iakttagelser efter avslutad revision. Föreningen skulle sammankalla till ett sådant möte, men det blev aldrig av.

Förutsättningarna för att utföra revisionen blev i någon mån lidande av att hon inte fick löpande kontakt och dialog med styrelsen i den utsträckning som hon hade önskat. Hon upplevde det som att styrelsens intresse för hennes synpunkter var lågt.

Eftersläpningarna med betalningarna och bokföringen började under sommaren 2017. Föreningens förklaring var att det varit problem med postgången under semestertiden. Under hösten förbättrades betalningssituationen och även eftersläpningen i bokföringen åtgärdades. En ledamot i styrelsen gjorde i slutet av året upp rutiner för att detta skulle fungera bättre i fortsättningen. Hon hade ett möte med en styrelseledamot i januari 2018 och diskuterade den handlingsplan för betalningar och uppföljning av betalning/redovisning som hade tagits fram.

Hon gjorde bedömningen att de ovannämnda bristerna inte för något av åren var så väsentliga att de påverkade hennes ställningstaganden i revisionsberättelserna för räkenskapsåren 2016 och 2017.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Om en revisor upptäcker brister i förvaltningen är han eller hon skyldig att påtala detta för styrelsen. Allvarliga brister ska påtalas skriftligen i den form som anges i 7 och 34 §§ revisionslagen (1999:1079) och kan ytterst föranleda en anmärkning i revisionsberättelsen.

A-son rapporterade brister i föreningens förvaltning för räkenskapsåren 2016 och 2017 i promemorior adresserade till styrelsen. De brister som hon tog upp avsåg bland annat föreningens interna kontroll.

A-son har uppgett att hon i samband med revisionen av räkenskapsåret 2016 begärde att få träffa styrelsen för att informera om iakttagna brister och att föreningen åtog sig att kalla till ett sådant möte. Mötet blev emellertid inte av. Med den vetskap om bristerna i föreningens förvaltning som A-son hade fått under revisionen av räkenskapsåret 2016 borde hon inte ha accepterat att mötet inte kom till stånd. Hon skulle därför redan tidigt under år 2017 ha tillställt styrelsen en skriftlig erinran enligt 34 § revisionslagen för att på så vis förmå styrelsen att rätta till bristerna i förvaltningen. Eftersom hon följande år kunde iaktta liknande brister borde hon även då ha tillställt styrelsen en skriftlig erinran. Hon borde då också ha vidtagit särskilda åtgärder för att förvissa sig om att styrelsen fick del av erinran. Genom sin underlåtenhet i dessa avseenden har hon åsidosatt god revisionssed.

### 3 Likvida medel

I revisionsdokumentationen för räkenskapsåret 2016 finns ett dokument, betecknat Protokoll riskmöte. Av dokumentet framgår att väsentlighetstalet var 66 tkr och att en väsentlig granskningsåtgärd var att granska avstämningen av likvida medel. Vidare framgår att A-son bedömde att risken för felaktigheter i räkenskaperna var låg och att det inte fanns något som tydde på att det förekom oegentligheter. Balansposten Kassa och bank uppgick till 581 tkr per bokslutsdagen, vilket motsvarade 92 procent av balansomslutningen. Enligt en anteckning på dokumentet hade avstämning skett mot årsbesked, men dessa hade inte kopierats till revisionsakten utan hade granskats på plats hos föreningen. Det framgår att för ett av bankkontona hade det för perioden 7–30 december

2016 genomförts 17 stickprov för att kontrollera bokföringen mot kontoutdrag på banken. A-sons slutsats av denna granskning var ”utan anmärkning”.

Av motsvarande dokument i revisionsdokumentationen för år 2017 framgår att väsentlighetstalet var 80 tkr och att avstämningen av likvida medel, i likhet med föregående år, var en väsentlig granskningsåtgärd. Även för detta år bedömde A-son att risken för felaktigheter i räkenskaperna var låg och det inte fanns något som tydde på att det förekom oegentligheter. Balansposten Kassa och bank uppgick till 518 tkr per bokslutsdagen, vilket motsvarade 93 procent av balansomslutningen. Av dokumentationen kan utläsas att det hade skett en avstämning av samtliga konton mot årsbesked från banken. Det finns också en anteckning om att de tio största uttagen från ett av bankkontona hade rimlighetsbedömts och att slutsatsen var att uttagen var rimliga. Av dokumentationen framgår även att granskning hade utförts för att säkerställa att inga korrigeringar hade gjorts på kontot under slutet av året. Det finns vidare en anteckning om att avstämningar avseende bankkontona görs löpande.

För båda räkenskapsåren finns dokument, betecknade Revisionssammanfattning, med anteckningar om att de likvida medlen var avstämda mot årsbesked och att stickprov hade utförts. Det framgår också att engagemangsbesked från banken hade efterfrågats men inte erhållits. I samma dokument anges att det är en enskild tjänsteman i föreningen som utför betalningar ensam och att attester sker på verifikationerna ofta flera månader i efterhand. Detta gäller även tjänstemannens egna utlägg. För år 2017 finns även antecknat att utbetalningar hade släpat under sommaren och att detta hade berott på semestertider.

A-son har uppgett följande.

Hennes revisionsdokumentation var dessvärre inte uppdaterad och formuleringen kring bedömningen av oegentligheter var felaktig för båda åren. Hon var medveten om att hennes iakttagelser avseende brister i förvaltningen utgjorde en förhöjd risk för såväl oavsiktliga fel som oegentligheter. Hon beaktade detta i sin granskning.

Hon bad tjänstemannen att begära ett engagemangsbesked från banken som skulle skickas direkt till henne. När revisionen för år 2016 skulle avslutas, var hennes arbetsbelastning mycket hög och det förelåg dessutom tidspress att avsluta revisionen före årsstämman.

Detta ledde till att hon missade att följa upp frågan om engagemangsbesked. Även vid revisionen för 2017 hamnade hon i tidspress inför stämman. Något engagemangsbesked fick hon följaktligen inte för något av åren, utan hon gjorde bedömningen att årsbeskeden och kontoutdragen var tillräckliga revisionsbevis. Detta har sedermera visat sig vara en felaktig bedömning eftersom dessa handlingar var förfalskade.

För räkenskapsåret 2016 granskades, förutom stickproven i december, redovisningen även mot underlagen i bokföringen samt gjordes kontroll mot bankkontoutdrag för december. Föreningen är relativt liten, vilket bidrog till att hon bedömde att denna granskning var tillräcklig.

För räkenskapsåret 2017 granskades utbetalningar mot underlag i december. Det gjordes också kontroller av de tio största uttagen och ett slumpmässigt urval av stickprov på verifikationsnivå. Stickproven följdes även mot bankkontoutdrag.

För båda åren var det tjänstemannen som ensam gjorde utbetalningar med underlag som inte var attesterade. Mot den bakgrunden inledde hon sitt revisionsarbete med att granska huruvida föreningen hade onormala transaktioner och saldon. Vid stickprovsgranskningen var tjänstemannen närvarande och hon fick tillfredställande svar på alla frågor.

Hennes granskning av existens och värde för båda åren gjordes mot kontoutdrag och årsbesked. Hon utförde även en analytisk granskning genom att jämföra saldon mot förväntningar detta år och utfall tidigare år. Vidare rimlighetsbedömde hon hur mycket pengar som borde gå åt under ett år. En granskning gjordes av bokföringen mot bankkontoutdrag samt av slumpvisa stickprov. Slutsatsen var att det inte fanns någonting i hennes granskning av likvida medel som tydde på att fullständigheten, värdet och existensen inte kunde godkännas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Vid revisionen av föreningen förelåg en förhöjd risk med hänsyn till att en tjänsteman ensam hanterade och utförde alla transaktioner som skedde i föreningen. I 5 § revisionslagen anges att den granskning som en auktoriserad revisor gör ska utföras med professionell skepticism. Enligt ISA 240 *Revisorns ansvar avseende oegentligheter* p. 11–13 ska

revisorn, oavsett tidigare erfarenheter av revisionsklienten, förhålla sig professionellt skeptisk under hela revisionen och noggrant beakta risker och möjligheter för att personer anställda hos revisionsklienten manipulerar räkenskaperna och att det därigenom förekommer väsentliga felaktigheter som beror på oegentligheter.

Av ISA 500 *Revisionsbevis* p. 6 framgår att en revisor ska utforma och utföra granskningsåtgärder som är lämpliga med hänsyn till omständigheterna för att inhämta tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis. Revisionsbevisens kvalitet är beroende av deras ändamålsenlighet, dvs. bevisens relevans och tillförlitlighet som stöd för de slutsatser som revisorn använder som grund för sitt uttalande. Hur tillförlitligt ett revisionsbevis är påverkas av dess källa och karaktär och dess värde beror på under vilka särskilda omständigheter det har inhämtats (p. A 5). När revisorn använder information som har tagits fram av revisionsklienten, ska han eller hon utvärdera om informationen är tillräckligt tillförlitlig för de syften som informationen ska tillgodose. (se p. 9). Enligt ISA 330 *Revisorns hantering av bedömda risker* p. 19 ska revisorn överväga om åtgärder för externa bekräftelser ska utföras som substansgranskningsåtgärd. Av ISA 505 *Externa bekräftelser* p. 5 framgår att revisorns mål med att använda externa bekräftelser är att utforma och utföra sådana åtgärder för att inhämta relevanta och tillförlitliga revisionsbevis.

Balansposten Kassa och bank uppgick till över 90 procent av balansomslutningen för respektive år och utgjorde därför en väsentlig post. A-son var medveten om de brister som fanns i den interna kontrollen, att tjänstemannen kontrollerade både in- och utbetalningar och att han utförde betalningar med underlag som inte var attesterade. A-sons granskningsåtgärder för respektive år bestod i att ta stickprov i bokföringen för december månad samt kontrollera dessa mot underlag och bankkontoutdrag. I dokumentationen har hon, när det gäller granskningen av posten Kassa och bank för respektive år, antecknat att hon hade begärt att engagemangsbesked från föreningens bankförbindelser skulle skickas direkt till henne men att så inte skeddde på grund av tidspress.

Revisorsinspektionen bedömer att avsaknaden av intern kontroll medförde en förhöjd risk för att redovisningen var manipulerad. Den förhöjda risken skulle enligt god

revisionsred ha föranlett ökad skepticism och att fler revisionsåtgärder vidtogs. Under rådande omständigheter borde en väsentlig granskningsåtgärd ha varit att utgå från externa underlag, t.ex. bankkontoutdrag direkt från banken, för att kontrollera ut- och inbetalningar som gjorts på banken men som inte redovisats i bokföringen. Det kan inte av dokumentationen för något av de aktuella räkenskapsåren utläsas att A-son inhämtade tillräckliga revisionsbevis kring balansposten Kassa och bank. Inte heller de granskningsåtgärder som hon har redogjort för i sina yttranden till Revisorsinspektionen har haft den omfattning och inriktning som en godtagbar granskning förutsatte. Bristen på externa engagemangsbesked, skickade direkt från banken, innebar att hon för båda åren saknade ett väsentligt revisionsbevis. Att hon hade en hög arbetsbelastning leder inte till någon annan bedömning.

Revisorsinspektionen drar av det ovan sagda slutsatsen att A-sons granskning av posten Kassa och bank var bristfällig. Med hänsyn till detta saknade hon grund för att tillstyrka fastställande av föreningens resultat- och balansräkningar för respektive år. Genom att ändå göra detta har hon åsidosatt god revisionsred.

#### **4 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd**

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Hon har för respektive räkenskapsår underlåtit att formellt i en skriftlig erinran rapportera iakttagna brister i föreningens förvaltning till styrelsen. Hon har inte heller utfört en godtagbar granskning av en väsentlig balanspost.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Hon ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger henne till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att hon tillstyrkt fastställande av resultat- och balansräkningar utan att ha grund för det. Hon 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, auktoriserade revisorn Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Eva Melzig,

redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Ester Muwanga och revisionsdirektören Kerstin Ceder som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Kerstin Ceder

Hur man överklagar, se bilaga.