

## Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisionsred och god revisorsred. Detta föranledde Revisorsinspektionen att öppna ett ärende inom ramen för den riskbaserade tillsynen. Det som därvid har kommit fram har i sin tur föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionen har i detta ärende utrett frågor om revisionsföretagets kvalitetskontroll system. Inspektionen har därutöver utrett A-sons revision i två aktieföretag, här benämnda båtföretaget och livsmedelsföretaget. När båtföretaget upprättade sin årsredovisning, tillämpade det Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Livsmedelsföretaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

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

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Båtbolaget	2017-01-01–2017-12-31	28,3	14,8
Livsmedelsbolaget	2017-01-01–2017-12-31	379,9	224,2

I revisionsberättelsen för båtbolaget anmärkte A-son på att bolaget vid flera tillfällen under räkenskapsåret hade betalat mervärdesskatt för sent. Revisionsberättelsen för livsmedelsbolaget är utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

## 2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred dokumentera *dels* sådana förhållanden som utgör bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet (verksamhetsföreskrifterna).<sup>1</sup> Dessa kompletteras av International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen*. Dokumentationen ska vara tydlig och sammanställd på ett överskådligt sätt. Av dokumentationen ska framgå bl.a. hur granskningen har planerats, vilken granskning som har genomförts, när granskningen har utförts, vilka iakttagelser som har gjorts och vilka slutsatser som har dragits. Underlåtenhet att fullgöra dokumentationsskyldigheten på ett riktigt sätt bedöms som allvarlig, eftersom den försvårar en analys och en tillfredsställande bedömning av arbetet i efterhand.

Den omständigheten att en revisor inte dokumenterar sina granskningsåtgärder på nu angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att hans eller hennes granskningsåtgärder

---

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns vid tidpunkten för A-sons granskning i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2).

har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock bevisbördan anses övergå på revisorn. Det innebär att revisorn måste kunna redogöra för sin granskning på ett sådant sätt att det vid en helhetsbedömning framstår som sannolikt att de påstådda åtgärderna har utförts och att de har haft sådan inriktning och omfattning att de har kunnat tjäna som underlag för välgrundade slutsatser. Vid en sådan bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att det inte har skett någon tillfredsställande granskning.

### 3 Revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkande uppdrag och nära liggande tjänster* innehåller ett krav på att revisionsföretag ska inrätta en särskild övervakningsprocess. Syftet med en sådan process är att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör företagets kvalitetskontrollsystem är relevanta, ändamålsenliga och fungerande. I processen ska ingå en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor i revisionsföretaget. Bestämmelser om ett revisionsföretags interna organisation, däribland krav på system och övervakning, finns även i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter.

Av dokumentationen från Revisorsinspektionens kvalitetskontroll framgår att A-son bedriver sin revisionsverksamhet ensam. Vidare framgår det att han inte har följt det nyss nämnda kravet i ISQC 1.

A-son har uppgett följande.

Han har inte följt kraven i ISQC 1. Han arbetar ensam och har inte varit medveten om att kraven numera gäller även för hans relativt blygsamma verksamhet. Han kommer inom kort att upprätta en ISQC 1-policy för sin revisionsbyrå och se till att han uppfyller de krav som ställs.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 21 § första stycket 8 i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter finns ett krav på att ett revisionsföretag, med beaktande av den egna verksamhetens omfattning och

komplexitet, ska inrätta ett system för intern kvalitetskontroll som bl.a. säkerställer hög kvalitet i lagstadgad kvalificerad revision. Enligt 21 § första stycket 12 ska ett revisionsföretag övervaka och utvärdera lämpligheten och effektiviteten i sina riktlinjer, system och övriga rutiner samt vidta lämpliga åtgärder för att avhjälpa eventuella brister. I 21 § femte stycket ställs krav på en årlig utvärdering av det interna kvalitetskontrollsystemet.<sup>2</sup>

Mera detaljerade riktlinjer för den byråinterna kvalitetskontrollen finns i ISQC 1. Av p. 11 följer att kvalitetskontrollsystemet ska ge rimlig säkerhet för att revisionsföretaget och dess personal följer standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar. Systemet ska också ge rimlig säkerhet för att rapporter som revisionsföretaget eller ansvariga revisorer lämnar är korrekta. I p. 48 utvecklas att revisionsföretaget ska inrätta en övervakningsprocess, avsedd att ge rimlig säkerhet för att de riktlinjer och rutiner som rör kvalitetskontrollsystemet är relevanta, ändamålsenliga och fungerande. Denna process ska bl.a. innefatta fortgående överväganden och utvärderingar av revisionsföretagets kvalitetskontrollsystem, däribland en regelbundet återkommande inspektion av minst ett avslutat uppdrag för varje ansvarig revisor.

I tillämpningsanvisningarna till ISQC1, p. A 68, anges att ett revisionsföretag med ett begränsat antal anställda kan välja att anlita en extern person med passande kvalifikationer eller ett annat revisionsföretag för att genomföra uppdragsinspektioner eller andra övervakningsåtgärder. Alternativt kan revisionsföretaget komma överens om att dela resurser med andra lämpliga organisationer.

Revisorsinspektionen konstaterar att A-son inte har inrättat någon sådan övervakningsprocess som Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1 p. 48 förutsätter. Det finns ingenting som tyder på att han inte skulle ha kunnat inrätta exempelvis det slag av övervakningsprocess som ISQC 1 p. A 68 beskriver.

Genom att inte inrätta en övervakningsprocess i sitt revisionsföretag har A-son åsidosatt god revisorssed.

---

<sup>2</sup> Kraven infördes den 17 juni 2016 genom dåvarande Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2016:1) om ändring i Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

## 4 Efterföljande händelser (båtbolaget)

A-son avgav sin revisionsberättelse för båtbolaget den 30 juni 2018. Av dokumentationen kan inte utläsas om han utförde någon granskning av händelser efter balansdagen.

A-son har uppgett följande.

Han gick muntligen igenom med ägaren, tillika styrelseledamoten i bolaget, vilka affärer som hade genomförts under våren 2018. Det var bara en enstaka affär och den påverkade inte bokslutet per den 31 december 2017. Bolaget hade en kraftig säsongsvariation som innebar att nästan alla båtar som såldes levererades under andra halvåret. Det fanns alltså ingenting som hade hänt i verksamheten under våren 2018 som påverkade bokslutet per den 31 december 2017.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska i en årsredovisning lämnas upplysningar om det efter räkenskapsårets slut har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget och som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. Upplysningarna ska omfatta arten och den ekonomiska effekten av händelserna.

Enligt ISA 560 *Efterföljande händelser* 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. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldona på balansdagen, exempelvis avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan inte utläsas om han följde upp efterföljande händelser som kunde ha en väsentlig påverkan på årsredovisningen. Hans uppgifter till Revisorsinspektionen om vilka revisionsåtgärder som genomfördes i detta avseende begränsar sig till en uppgift om en muntlig genomgång med styrelseledamoten om de affärer som bolaget gjort efter balansdagen. Det framgår inte av hans yttranden vilka specifika frågor

som ställdes till styrelseledamoten eller om det utfördes några tillkommande revisionsåtgärder. Det går därmed inte att bedöma arten och omfattningen av vidtagna revisionsåtgärder. Det medför att A-son inte heller genom sina uppgifter till Revisorsinspektionen har gjort sannolikt att han vidtog tillräckliga revisionsåtgärder i detta hänseende.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte utföra en tillräcklig granskning av efterföljande händelser har han åsidosatt god revisionssed.

## 5 Skriftligt uttalande från företagsledningen (båda bolagen)

I den dokumentation som avser båtbolaget finns ett skriftligt uttalande från företagsledningen. Uttalandet är daterat samma dag som A-son avgav sin revisionsberättelse men är inte undertecknat.

Vid genomgången av dokumentationen avseende livsmedelsbolaget har Revisorsinspektionen inte kunnat finna något skriftligt uttalande från företagsledningen.

A-son har uppgett följande.

Det här är något som han normalt inte brukar missa att göra. Han vet inte varför det inte blev gjort på rätt sätt i dessa båda revisionsuppdrag. När han avgav revisionsberättelserna, var han övertygad om att han hade skriftliga och undertecknade uttalanden från respektive företagsledning.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges 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 samma ISA 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.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han inte för något av bolagen hade tillgång till något skriftligt undertecknat uttalande från respektive företagsledning. Genom att trots detta avge revisionsberättelse i bolagen har han åsidosatt god revisionssed.

## 6 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsverksamhet. Han har i sitt revisionsföretag inte inrättat en övervakningsprocess i enlighet med kraven i Revisorsinspektionens verksamhetsföreskrifter och ISQC 1. I ett av de båda revisionsuppdrag som har omfattats av granskningen har han inte tillräcklig utsträckning granskat händelser efter balansdagen. Slutligen har han i båda revisionsuppdragen avgett revisionsberättelser utan att ha tillgång till skriftliga uttalanden från företagsledningen.

A-son ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, 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 Maria Danckler, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Tobias Fredriksson samt revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.