



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

1 Inledning

FAR har underrättat Revisorsinspektionen om att auktoriserade revisorn A-son har underkänts i en intern kvalitetskontroll vid det revisionsföretag vid vilket han är verksam. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende. I ärendet har myndigheten utrett A-sons revision av två aktieföretag för räkenskapsåret 2019, här benämnda livsmedelsbolaget och IT-bolaget. Livsmedelsbolaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2), medan IT-bolaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3).

Bolagens omsättning och balansslutning framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

<i>Bolag</i>	<i>Räkenskapsår</i>	<i>Omsättning</i>	<i>Balansomslutning</i>
Livsmedelsbolaget	2019-01-01–2019-12-31	128,4	35,9
IT-bolaget	2019-01-01–2019-12-31	163,9	52,2

Revisionsberättelserna var för båda bolagen utan modifieringar, upplysningar eller anmärkningar.

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionssed dokumentera *dels* sådana förhållanden som har betydelse för att ge bevis till stöd för uttalandena i revisionsberättelsen, *dels* sådana förhållanden som utgör bevis för att revisionen har planerats och utförts enligt god revisionssed. 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. 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 ovan angivet sätt behöver i och för sig inte innebära att granskningsåtgärderna har varit otillräckliga. I ett sådant fall får dock Revisorsinspektionens bevisbörda 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 denna bedömning beaktar Revisorsinspektionen bl.a. hur detaljerade uppgifter revisorn har lämnat om sina granskningsinsatser. Om revisorn därvid inte förmår göra den påstådda granskningen sannolik, utgår Revisorsinspektionen från att någon tillfredsställande granskning inte har skett.

3 Skatter och avgifter (livsmedelsbolaget)

Av ett skattekontoutdrag för räkenskapsåret framgår att livsmedelsbolaget vid ett flertal tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent. Vid tre tillfällen gjordes betalning för sent med en dag och med belopp mellan 32 tkr och 99 tkr. Vid ytterligare sex tillfällen gjordes delbetalningar med förseningar på mellan en och tre dagar, medan de resterande beloppen betalades först mellan två och fem dagar efter respektive uppbördstillfälle. Beloppen som betalades för sent vid dessa tillfällen uppgick till mellan 20 tkr och 285 tkr. Vid ett tillfälle gjordes betalning för sent med fyra dagar med 34 tkr.

A-son antecknade i dokumentationen att bolaget var sent med betalningar för mervärdesskatt vid ett par tillfällen. Han gjorde bedömningen att detta inte var tillräckligt väsentligt för att han skulle anmärka på det i sin revisionsberättelse.

A-son har uppgett följande.

Han anlade ett väsentlighetsperspektiv när det gällde dagar med sena inbetalningar. Förseningar med mellan en och två dagar lämnade han utan avseende. Då kvarstod fem betalningar som var mellan tre och fem dagar försenade.

Brister i kommunikationen med hans medarbetare gjorde att han fick ta ställning i ett sent skede. Han inser att bedömningen var felaktig och att han borde ha gjort en anmärkning i revisionsberättelsen.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 9 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn anmärka i revisionsberättelsen om han eller hon har funnit att bolaget inte har fullgjort sin skyldighet att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244).

Av skattekontoutdraget framgår att skatteinbetalningar hade gjorts för sent vid flera tillfällen under räkenskapsåret. A-son skulle därför, såsom han själv har vidgått, ha anmärkt på detta förhållande i sin revisionsberättelse. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har han åsidosatt god revisionssed.

4 Gemensam revision (IT-bolaget)

Av dokumentationen framgår att det registrerade revisionsbolag vid vilket A-son är verksam var valt till revisor i IT-bolaget och att han var huvudansvarig revisor. Dessutom var ett annat registrerat revisionsbolag valt som revisor i bolaget med en utsedd huvudansvarig revisor. Detta innebar att det var en s.k. gemensam revision. Vidare framgår att arbetsfördelningen mellan A-son och revisorn från det andra revisionsbolaget var sådan att den andra revisorn, nedan benämnd medrevisorn, och medarbetare till denne utförde planerade granskningsåtgärder hos bolaget.

4.1 Deltagande i planering av revisionen

I dokumentationen finns kopior av medrevisorns planeringsdokument för revisionen. A-son har antecknat att han tog del av och gick igenom planeringen med en av medrevisorns medarbetare samt godkände planeringen av revisionen den 10 mars 2020. Det går dock inte att utläsa om han själv deltog i planeringen. Av hans egen dokumentation framgår att han gick igenom medrevisorns arbetspapper m.m. från den revision som denne hade utfört. Det skedde vid ett möte den 10 mars 2020, dvs. samma dag som han enligt dokumentationen godkände planeringen av revisionen.

A-son har uppgett följande.

Han hade en telefonavstämning med en av medrevisorns medarbetare den 21 november 2019. Då hade medrevisorn och dennes medarbetare haft ett uppstartsmöte med bolaget. Han fick information om att det var ett år där bolaget följde budget utan väsentliga avvikelser. Han och medrevisorns medarbetare var överens om att planeringen skulle följa tidigare år, vilket han alltså godkände.

Väsentliga granskningsåtgärder var motpartsavstämningar av intäkter och kostnader samt fordringar och skulder, kontrollberäkning av avskrivningar avseende immateriella tillgångar, extern bekräftelse av banktillgodohavanden samt kontroll av godkännanden av kostnader och eventuella bokföringsordrar.

Väsentlighetstalet kunde sättas till 1,6 mnkr. Medrevisorn och dennes medarbetare gjorde ingen granskning under löpande år. Den information som dessa hade fått vid uppstartsmötet låg till grund för planeringen av revisionen. Revisionen genomfördes i februari 2020. När medrevisorn och dennes medarbetare hade genomfört stora delar av revisionen

hade han ett möte med en av medarbetarna där de gick igenom revisionsdokumentationen. Han fick då också se revisionsplanen som den såg ut i medrevisorns revisionsverktyg.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I förarbetena till 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) anges att varje revisor i princip är ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna om flera sådana finns.¹

Förarbetsuttalandet har varit utgångspunkt för FAR:s rekommendationer om gemensam revision, som vid tidpunkten för A-sons granskning fanns i RevU 17 *Gemensam revision*.² Uttalandet innehåller ett antal krav som visar att en enskild vald revisors eget arbete inte får understiga en viss miniminivå.

I RevU 17 p. 1.2 konstateras att aktiebolagslagen inte innehåller några bestämmelser om arbetsfördelningen mellan flera revisorer och den därav följande fördelningen av ansvaret mellan dem. Det konstateras vidare att uttryckliga direktiv om uppdelningen av granskningsarbetet i regel inte heller lämnas av bolagsstämman samt att varje revisor under eget ansvar ska göra en självständig bedömning av hela den granskning som behövs.

Enligt RevU 17 p. 1.5 kan den enskilda revisorns granskning variera från fall till fall men ska minst innefatta att revisorn

- deltar i planeringen av granskningen och godkänner planer för granskningens inriktning och omfattning,
- går igenom medrevisorns rapporter och viktigare arbetspapper och dokumenterar detta genom sammanfattande anteckningar och kopior av exempelvis rapporter och ifyllda arbetsprogram,
- bedömer resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredovisningen och koncernredovisningen,

¹ Se prop. 1975:103, s. 434.

² Numera gäller FAR:s rekommendation i revisionsfrågor RevR 17 *Gemensam revision*.

- sammanställer egen grunddokumentation om företaget i form av bl.a. beskrivning av verksamheten, bolagsordning, organisationsplan, attestinstruktion och redovisningsinstruktioner, samt
- fortlöpande följer bolagets verksamhet, bl.a. genom att ta del av styrelseprotokoll, budgetar, kortperiodiska bokslut och delårsrapporter.

När det gäller A-sons deltagande i planeringen av granskningen av IT-bolaget begränsar sig dokumentationen till en kopia av medrevisorns planeringsdokument och en anteckning om att han hade gått igenom och godkänt planeringen vid ett datum när huvuddelen av granskningen redan var utförd. Dokumentationen visar därmed inte att han vidtog de åtgärder i denna del som avses i RevU 17 p. 1.5. Han har inte heller genom sina uppgifter till Revisorsinspektionen – uppgifter som är förhållandevis allmänt hållna – gjort sannolikt att han medverkade på ett adekvat sätt i samband med planeringen av granskningen. Revisorsinspektionen drar därför slutsatsen att hans åtgärder i samband med planeringen av granskningen var otillräckliga (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Genom att inte i tillräcklig utsträckning delta i planeringen av granskningen har han åsidosatt god revisionsd.

4.2 Genomgång av utförd granskning

A-son har gjort en anteckning i dokumentationen om att han gått igenom medrevisorns arbetspapper för granskningsområdena intäkter och kostnad sålda varor. Enligt hans anteckningar tog han också del av *dels* koncernavstämningar avseende intäkterna, *dels* dokumentationen rörande avskrivningar av immateriella tillgångar *och dels* medrevisorns granskning av posterna Kassa och bank, Leverantörsskulder, Upplupna intäkter samt Upplupna kostnader. Vidare har han antecknat att skatter och avgifter hade redovisats och betalats på korrekt sätt enligt medrevisorns granskning. I hans dokumentation finns också en kopia av en sammanfattande lista med slutsatser från granskningen i punktform från medrevisorns dokumentation. Det går i övrigt inte att utläsa vilken genomgång han gjorde av medrevisorns rapporter och viktigare arbetspapper. I dokumentationen finns inte heller några kopior av handlingar från medrevisorn, förutom den nyss nämnda listan.

A-son har uppgett följande.

Han tog del av granskningsdokumentationen rörande de väsentliga områden som han och medrevisorn fastställt i planeringen. Utifrån den genomgången bedömde han att de väsentliga posterna i resultat- och balansräkningarna kunde accepteras.

Vid möte med en av medrevisorns medarbetare informerades han om att det inte fanns några väsentliga kvarstående fel eller några särskilda frågor som behövde kommuniceras med ledningen eller styrelsen. De gick också igenom årsredovisningen.

Medrevisorns medarbetare skötte kommunikation med bolaget och såg till att revisorerna fick ett skriftligt uttalande från bolagets ledning. Det var också medrevisorns medarbetare som dokumenterade händelser efter räkenskapsårets utgång och bedömningen av fortsatt drift. Själv följde han upp och godkände detta när han och medrevisorn undertecknade årsredovisningen.

Eftersom han hade tagit del av och bedömt medrevisorns dokumentation av granskningen, ansåg han det inte nödvändigt att kopiera medrevisorns arbetspapper.

Han och medrevisorn var överens om att revisionsberättelsen kunde avlämnas utan modifieringar.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Såsom framgår av RevU 17 p.1.5 ska den enskilda revisorns granskning minst innefatta en genomgång av medrevisorns rapporter och viktigare arbetspapper. Genomgången ska dokumenteras genom sammanfattande anteckningar och kopior av exempelvis rapporter och ifyllda arbetsprogram. Revisorn ska även bedöma resultatet av utförd granskning i samband med genomgången av årsredovisningen. I denna del begränsar sig A-sons dokumentation till anteckningar om att han hade gått igenom medrevisorns dokumentation av granskningen av vissa poster. Dessa anteckningar är dock så kortfattade att det inte går att bedöma om genomgången var tillräcklig.

A-son har i och för sig lämnat Revisorsinspektionen vissa uppgifter om ett möte som han hade med medrevisorns medarbetare. Uppgifterna är emellertid allmänt hållna och medger ingen bedömning av om de åtgärder som han vidtog var adekvata och tillräckliga. Enligt Revisorsinspektionens bedömning har A-son därför inte gjort sannolikt att han vidtog åtgärder av det slag som krävs enligt RevU 17 p. 1.5.

Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att A-son inte vidtog tillräckliga åtgärder i nu angivna hänseenden (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln). Det medförde att han vid genomgången av årsredovisningen inte hade grund för att bedöma resultatet av medrevisorers granskning.

Genom att inte utföra tillräckliga revisionsåtgärder vid den gemensamma revisionen har A-son åsidosatt god revisionssed.

5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. Han har i ett av revisionsuppdragen underlåtit att anmärka på att bolaget vid ett flertal tillfällen hade betalat skatter och avgifter för sent. I det andra revisionsuppdraget har han inte vidtagit samtliga de åtgärder som ska utföras vid en gemensam revision.

A-son har i ovan nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är sammantaget allvarligt. Han 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 Maria Danckler, rådgivaren Sophie Degenne, advokaten Michael Frie, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer, redovisningsexperten Claes Norberg och docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Claudia David Toronjo och revisionsdirektören Mathias Byström, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Mathias Byström

Hur man överklagar, se bilaga.