



## Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

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

### 1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en underrättelse från FAR rörande den auktoriserade revisorn A-son. Enligt underrättelsen har det revisionsföretag där A-son har varit verksam utfört en intern kvalitetskontroll och vid denna har det kommit fram brister i hans revisionsarbete. Underrättelsen har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Utredningen har omfattat tre revisionsuppdrag. Två av dessa behandlas i detta beslut. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg transportbolaget och teknikbolaget.

Transportbolaget upprättade sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Teknikbolaget 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).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Transportbolaget	2017	26,2	110,0
Teknikbolaget (koncern)	2017	281,4 (koncern)	162,9 (koncern)

För transportbolaget avgav A-son en revisionsberättelse utan modifiering, upplysning eller anmärkning. För teknikbolaget anmärkte han på att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

## 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<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 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

<sup>1</sup> Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 juli 2018 i 2–4 §§ Revisorsnämndens föreskrifter (RNFS 2001:2) om villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags verksamhet.

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 Transportbolaget

### 3.1 Upplysning i årsredovisningen

Av revisionsdokumentationen framgår att transportbolaget var ett helägt dotterföretag till ett moderföretag med säte i Schweiz. Vidare framgår av årsredovisningen att bolagets eget kapital och skulder uppgick till 110 mnkr, varav 88,1 mnkr avsåg skulder till koncernföretag. Någon upplysning om moderföretaget eller koncernföretag finns inte i bolagets årsredovisning.

A-son har uppgett följande.

Detta var en miss som han inte uppmärksammade. Det korrigerades till nästkommande årsredovisning. Att det saknas upplysning om moderföretaget är rimligtvis inte av sådan väsentlig betydelse att det ska påpekas i revisionsberättelsen även om han hade uppmärksammat detta och korrigerat inte skett.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ett företag som är dotterföretag lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Av 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen framgår att sådana uppgifter får utelämnas om följderna av avvikelserna inte är väsentliga.

Det bokförda värdet av skulder till koncernföretag motsvarade en väsentlig del av bolagets eget kapital och skulder. De upplysningar som krävdes enligt 5 kap. 21 § årsredovisningslagen var därför väsentliga och borde rätteligen ha lämnats i årsredovisningen. Genom att underlåta att påtala för styrelsen att årsredovisningen borde kompletteras har A-son åsidosatt god revisionssed.

### 3.2 Uttalande från företagsledningen

I revisionsdokumentationen för transportbolaget finns ett uttalande från företagsledningen. Uttalandet är daterat den 8 maj 2018, vilket var cirka tre veckor innan revisionsberättelsen undertecknades.

A-son har uppgett följande.

Han uppmärksammade inte att styrelsen hade daterat uttalandet detta datum. Han skulle naturligtvis bett om ett nytt uttalande. Det kan dock noteras att styrelsen befinner sig fysiskt i Schweiz, vilket, beroende på postgången mellan länderna, påverkar i hur nära anslutning till revisionsberättelsen uttalandet kan erhållas. Han hade en avstämning per telefon med den ekonomiansvarige i Sverige i samband med att han avlämnade sin revisionsberättelse.

Revisorsinspektionen 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. Enligt ISA 580 p. 14 ska datumet för de skriftliga uttalandena vara så nära datumet för revisionsberättelsen för årsredovisningen som det är praktiskt möjligt. Skälet för detta är att revisorn inte har de revisionsbevis som ISA 580 kräver för tiden mellan dateringen för det skriftliga uttalandet och dateringen av revisionsberättelsen.

Företagsledningens uttalande var i detta fall daterat cirka tre veckor före revisionsberättelsens datering. Genom att underlåta att inhämta ett uttalande från företagsledningen i nära anslutning till dateringen av revisionsberättelsen har A-son åsidosatt god revisionssed.

### 3.3 Händelser efter räkenskapsårets utgång

I revisionsdokumentationen för transportbolaget finns en anteckning om att en SIE-fil<sup>2</sup> för år 2018 hade hämtats in. I övrigt går det inte av dokumentationen att utläsa om någon granskning gjordes av händelser efter räkenskapsårets utgång.

A-son har uppgett följande.

Han gick i genom huvudboken för det nya året och granskade likviditet, investeringar och resultatutveckling. Han talade också med den ekonomiansvariga. Han bedömde att bolagets rutiner för avstämningar av den löpande redovisningen styrkte bolagets resultat och ställning för det nya året. Av uttalandet från företagsledningen framgick att den hade beaktat eventuella väsentliga händelser på nya året som skulle ha påverkat årsredovisningen. Sammantaget bedömde han inte att företagets fortsatta drift behövde ifrågasättas.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 5 kap. 22 § årsredovisningslagen 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. Granskningsåtgärderna är avsedda att komplettera sådan granskning som har genomförts i syfte att få fram revisionsbevis för saldon på balansdagen, såsom exempelvis avklippskontroller.

Av A-sons dokumentation kan det inte utläsas att han gjorde några granskningar av efterföljande händelser. Han har visserligen uppgett att han vidtog vissa granskningsåtgärder. Han har dock inte närmare beskrivit omfattningen av dessa granskningsåtgärder, vilka iakttagelser som gjordes och vilka slutsatser som han drog av åtgärderna. Enligt Revisorsinspektionens mening har han inte genom sina yttranden gjort sannolikt att han genom-

---

<sup>2</sup> SIE-filer är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram – Standard Import Export.

förde en tillräcklig granskning av efterföljande händelser. Det leder till slutsatsen att hans granskning i detta avseende var bristfällig (jfr den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionssed.

## 4 Teknikbolaget (koncernrevision)

Teknikbolaget var moderbolag i en koncern. Av dokumentationen framgår att av koncernens totala omsättning och tillgångar var cirka 70 procent respektive 50 procent konsoliderade via ett dotterbolag, här kallat I-bolaget. Det bolaget reviderades av en annan revisor. I en slutkontrollista finns en fråga enligt följande. ”Om granskat bolag avser moderbolag i en koncern, har skriftligt intyg om dotterbolaget inhämtats från dotterbolagets revisor?” A-son har svarat nej på frågan samt antecknat; ”Underskrivna årsredovisningar och revisionsberättelser, samt muntlig kontakt med revisorn.” Det går inte av dokumentationen att utläsa hur han styrde och övervakade koncernrevisionen i enlighet med de krav som finns i ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar*.

A-son har uppgett följande.

Han fick överta uppdraget, att vara ansvarig revisor i teknikbolaget samt tre av dess dotterbolag av en kollega på den revisionsbyrå där han arbetade. Kollegan hade med kort varsel av sagt sig sin auktorisation våren 2017. Revisionen för räkenskapsåret 2016 var nästan färdig när han övertog uppdraget. Han kunde med hjälp av medarbetarnas utförda granskning och dokumentation slutföra revisionen för år 2016. En stor del av den planering som hade gjorts av revisionen övertogs från kollegan och planeringen lades därefter till grund för nästkommande års revision. I granskningsplanen framgår vilka enheter som ingick i koncernen. Teknikbolaget hade även ett dotterbolag, I-bolaget, som sedan flera år reviderats av en annan revisor. I-bolaget och dess dotterbolag var en väsentlig enhet i koncernen för teknikbolaget. Han kunde av tidigare års dokumentation och diskussionen med sina medarbetare dra slutsatsen att revisionen hade fungerat på ett bra sätt.

Vad avser koncernrevisionen för räkenskapsåret 2017 hade han upprepade avstämnings-samtal med den andra revisorns revisionsteam under planering, genomförande och avslut av revisionen. Till följd av dessa samtal och den erfarenhet och kunskap som han hade

samt tillgången till det revisionsteam som under lång tid hade reviderat teknikbolaget bedömde han att han inte behövde någon skriftlig dokumentation från dotterbolagsrevisorerna.

Han hade genom kontakt med revisionsmedarbetare bedömt att revisorn i I-bolaget var kompetent och noggrann. Han förlitade sig på att det gjordes oberoendeanalyser eftersom I-bolagets revisor var anställd vid ett etablerat revisionsföretag. Det kan tilläggas att styrelserna i teknikbolaget och I-bolaget (med dotterbolag) delvis bestod av samma personer. Han bedömde att han sammantaget hade en insyn över dotterbolagets verksamhet och utveckling som gav honom viktig information i samband med avgivandet av koncernrevisionsberättelsen. Att inget av ovanstående finns med i revisionsdokumentationen är en konsekvens av en inlärningsprocess i övergången från traditionella pappersakter till digital hantering av revisionsakter.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 600 *Särskilda överväganden – revision av koncernredovisningar (däribland arbete som utförs av revisorer för delar av koncernen)* p. 8 ska en koncernrevisor bl.a. hämta in tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis avseende enheternas finansiella information. Enligt p. 11 ansvarar koncernrevisorn för koncernrevisionens styrning, övervakning och utförande enligt standarder för yrkesutövningen och tillämpliga krav i lagar och andra författningar och för att den revisors rapport som lämnas är korrekt med hänsyn till omständigheterna. Av p. 24 följer att [koncern]revisorn måste utforma och utföra ändamålsenliga åtgärder för att hantera de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna. Koncernrevisionsteamet ska fastställa vilken typ av granskning av enheternas finansiella information som teamet, eller enheternas revisorer för teamets räkning, ska utföra. Teamet ska kommunicera sina krav till enhetens revisor (se p. 40). Kommunikation ska beskriva det arbete som ska utföras, vad arbetet ska användas till och formen för och innehållet i den kommunikation som revisorn för enheten har med teamet. Enligt p. 42 och 43 ska koncernrevisorn bedöma kommunikationen från revisorn för enheten och om det arbete som denne har utfört är tillräckligt. Av p. 50 framgår att kommunikationen mellan koncernrevisorn och enhetens revisor ska ingå i revisionsdokumentationen.

I detta fall konsoliderades en stor del av koncernens redovisade omsättning och tillgångar via ett dotterbolag, där A-son själv inte var revisor. Det ankom därför på A-son att noggrant planera, styra och övervaka hur granskningen av detta dotterbolag utfördes.

A-son har uppgett att han använde tidigare års dokumentation och diskuterade med sina medarbetare för att kunna dra slutsatsen att revisionen hade fungerat på ett bra sätt. Han har vidare uppgett att han hade muntliga kontakter med I-bolagets revisionsteam.

Av A-sons dokumentation går inte att utläsa att han gjorde någon planering eller riskbedömning eller att han överhuvudtaget vidtog några granskningsåtgärder relaterade till revisionen av I-bolaget. Den kommunikation som han har uppgett att han hade med I-bolagets revisor finns inte dokumenterad. De uppgifter som han har lämnat om innehållet i sin kommunikation med I-bolagets revisor är så allmänt hållna att det inte går att bedöma omfattningen av utförd granskning relaterad till dotterbolaget. Han har därför inte gjort den påstådda granskningen sannolik. Revisorsinspektionen drar mot denna bakgrund slutsatsen att A-sons granskning inte når upp till de krav som uppställs i ISA 600 (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Genom att inte styra och övervaka koncernrevisionen på ett godtagbart sätt har A-son åsidosatt god revisionsd.

## 5 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsarbete. I ett bolag har han underlåtit att påtala för styrelsen att det saknades en väsentlig upplysning i årsredovisningen. I samma bolag har han underlåtit att hämta in ett uttalande från företagsledningen i nära anslutning till avgivandet av revisionsberättelsen och han har inte heller granskat efterföljande händelser på ett godtagbart sätt. I ett annat bolag har hans övervakning och styrning av koncernrevisionen inte varit tillräcklig.

A-sons har i nu nämnda avseende åsidosatt sina skyldigheter som revisor samt god revisionsd. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är allvarligt, särskilt med beaktande av att han inte har styrt och övervakat koncernrevisionen avseende ett väsentligt dotterbolag på ett godtagbart sätt. 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, auktoriserade revisorn Magnus Fredmer,



redovisningsexperten Claes Norberg och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt revisionsdirektören Sören Bergner och avdelningsdirektören Ester Muwanga, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Ester Muwanga

Hur man överklagar, se bilaga.