



Tillsynsärende - auktoriserade revisorn A-son

Beslut: Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en varning förenad med en sanktionsavgift på 25 000 kr.

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit emot en rapport från FAR avseende utförd kvalitetskontroll av A-son. Av rapporten framgår att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet har bedömt att A-sons revisionsverksamhet inte uppfyller den kvalitetsnivå som förutsätts enligt god revisorssed och god revisionssed. Revisorsinspektionen har därför öppnat detta ärende.

Utredningen i ärendet omfattade initialt A-sons revisionsverksamhet i hans eget revisionsföretag samt revisionen av två aktieföretag, här benämnda byggbolaget och teknikbolaget. Utredningen utvidgades därefter till att omfatta ytterligare ett revisionsuppdrag som dock inte föranleder någon kritik.

Byggbolagets och teknikbolagets årsredovisningar för de räkenskapsår som Revisorsinspektionen har granskat upprättades med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2). Bolagens omsättning och

balansomslutning för räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Byggbolaget	2017-05-01—2018-04-30	10,9	1,8
Teknikbolaget	2017-09-01—2018-08-31	15,3	2,5

Revisionsberättelsen för byggbolaget var utan modifieringar, anmärkningar eller upplysningar. För teknikbolaget lämnade A-son en övrig upplysning om att revisionen av jämförelseåret hade utförts av annan revisor som lämnat revisionsberättelse med omodifierade uttalanden. Vidare anmärkte han att den löpande redovisningen skett med betydande eftersläpning och att årsredovisningen inte hade upprättats i sådan tid att det varit möjligt att enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) hålla årsstämma inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

2 Dokumentation av revisionen (båda bolagen)

Enligt FAR:s rapport från kvalitetskontrollen var dokumentationen i årsakten sammantaget och i allt väsentligt inte i enlighet med International Standard on Auditing (ISA) 230 *Dokumentation av revisionen* för något av de två uppdragen. Av rapporten framgår vidare att den genomgångna dokumentationen var sammanställd och stängd inom 60 dagar från undertecknandet av revisionsberättelsen. För ett av uppdragen har kontrollanten uppgett att det inte gått att spåra/följa granskningen. För det andra uppdraget har kontrollanten angett att det allmänt saknats indexering och hänvisningar till underlag, vilket har gjort det svårt att förstå hur granskningen skett, samt att granskningsåtgärderna inte har bedömts som tillräckliga. A-son har den 5 respektive 18 november 2019 skriftligen bekräftat att kvalitetskontrollantens beskrivning av väsentliga avvikelser i den sammanfattande bedömningen av utförda kontroller är korrekt och att han tagit del av kontrollantens slutsatser. I en skrift till kvalitetskontrollanten har han uppgett att han under året använt sig av en blandning av pappersakter och dataakter. Skälet till det är att han har haft problem med att dokumentera sina utförda kontroller i sitt digitala revisionsverktyg. Akterna har inte blivit fullständigt synkroniserade. Han har också bekräftat att det därför finns brister i dokumentationens sammanställning avseende utförd granskning, vilket

försvårat kvalitetskontrollen. Något ytterligare underlag har dock A-son, vad Revisorsinspektionen kunnat utreda, inte presenterat för kvalitetskontrollanten.

Mot bakgrund av de övergripande och omfattande brister som beskrevs i rapporten från kvalitetskontrollen förelades A-son att skicka in sin revisionsdokumentation för båda uppdragen till Revisorsinspektionen. I samband med Revisorsinspektionens utredning har A-son skickat in omfattande kompletterande revisionsdokumentation, som avsett såväl granskningsunderlag som anteckningar från genomförda granskningar. Anteckningarna är upprättade i Word-dokument, utan dateringar. Revisorsinspektionen har först genom det kompletterande underlaget kunnat bedöma A-sons revisionsinsats i de båda ärenden som varit föremål för kvalitetskontroll respektive Revisorsinspektionens utredning.

A-son har uppgett följande.

FAR:s kvalitetskontrollant hade tillgång till både revisionsprogram och pärmar. Uppenbarligen fanns inte alla anteckningar utskrivna. Huruvida kontrollanten tog del av anteckningarna som fanns i den datoriserade miljön eller inte vet han inte. I den mån kontrollanten ställde frågor besvarades dessa med hänvisning till relevant dokumentation.

Dokumentationen gjordes i Word och Excel parallellt med att arbetet utfördes. De följde alltså dateringen i det digitala revisionsverktyg som han använder. Dokumentationen är slutförd senast samma dag som revisionsberättelsen skrevs under. De innebär alltså att dokumenten för teknikbolaget upprättades under perioden från den 29 augusti 2018 till den 29 mars 2019 och dokumenten för byggbolaget under perioden från den 29 september 2018 till den 23 oktober 2019.

Det underlag som lämnats in till Revisorsinspektionen var samma som de pärmar som FAR hade tillgång till vid kvalitetskontrollen. Eftersom han trodde att all dokumentation var införd i pärmarna vid granskningstillfället hösten 2019, kontrollerades inte pärmarna innan de överlämnades till Revisorsinspektionen. Det var först efter inspektionens förelägganden som han insåg att vissa anteckningar och underlag inte var utskrivna eller insatta i pärmarna, varför han har kompletterat med dessa.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt 24 § tredje stycket revisorslagen (2001:883) ska dokumentationen för ett revisionsuppdrag ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.

Enligt ISA 230 p. 9 ska revisorn bland annat dokumentera datumet när arbetet slutfördes. Vidare ska enligt p. 14 revisorn samla revisionsdokumentationen i en revisionsakt och utan onödigt dröjsmål efter tidpunkten för revisionsberättelsens avgivande slutföra den administrativa processen med att sammanställa den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget. Tillämpningsanvisningarna till ISA 230 p. A 21, som hänvisar till tillämpningshänvisningarna i ISQC 1 p. A 54¹, anger en lämplig tidsgräns för sammanställningen av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget till normalt senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen.²

Av utredningen framgår att A-son inte hade sammanställt väsentliga delar av sin revisionsdokumentation för de två här aktuella revisionsuppdragen så sent som 1,5 respektive 2 år efter det att han lämnat sina revisionsberättelser.

Revisorsinspektionen konstaterar mot denna bakgrund att A-son inte har uppfyllt dokumentationskraven i revisorslagen och ISA 230. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed.

3 Planering och riskbedömning (byggbolaget)

I revisionsdokumentationen för byggbolaget saknas en övergripande revisionsstrategi eller granskningsplan som utvisar hur A-son planerade sin granskning och hur han bedömde risken för väsentliga fel.

A-son har uppgett följande.

Det var en förstagsrevision i en enkel verksamhet med ett fåtal balansposter. Han bedömde därför att hans granskningsmetod skulle vara substansgranskning. Eftersom bolaget ägnade sig åt entreprenadverksamhet, bedömde han att riskerna låg i pågående arbeten, kundfordringar och upplupna löner. Även samtliga andra poster skulle granskas, bedömas och stämmas av mot externa handlingar.

Han valde att inte dokumentera detta på ett korrekt sätt, eftersom han inte ansåg att det behövdes när hans strategi var att substansgranska posterna. Han kunde inte se något som utgjorde förhöjd risk för fel.

¹ International Standard on Quality Control 1 – *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och närliggande tjänster.*

² Jfr även ISA 230 p. 7 och A 1.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Enligt ISA 300 *Planering av revision av finansiella rapporter* p. 2 ingår det i planeringen av en revision att upprätta en övergripande revisionsstrategi och att utarbeta en granskningsplan. Granskningsplanen ska enligt p. 9 innehålla en beskrivning av karaktären på, tidpunkten för och omfattningen av planerad riskbedömning och fortsatta planerade granskningsåtgärder på påståendenivån. Av ISA 315 *Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter genom att förstå företaget och dess miljö* p. 25 framgår att revisorn ska identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter på rapportnivån och påståendenivån.

I A-sons revisionsdokumentation finns varken revisionsstrategi, granskningsplan eller riskbedömning. Den omständighet att samtliga poster skulle substansgranskas befriade honom inte från skyldigheten att dokumentera sin planering och riskbedömning. Genom att underlåta att planera revisionen och göra riskbedömning på det sätt som ISA 300 och ISA 315 kräver har han åsidosatt god revisionssed.

4 Förstagångsrevision (byggbolaget)

A-son registrerades som revisor i byggbolaget den 19 april 2018. Revisionen av räkenskapsåret 2017/18 var en förstagångsrevision och bolagets årsredovisning för jämförelseåret hade inte varit föremål för revision. I revisionsberättelsen lämnades ingen upplysning om att föregående årsredovisning inte hade varit föremål för revision och att jämförelsetalen i årsredovisningen för aktuellt år därmed inte var reviderade.

A-son har uppgett att avsaknaden av en sådan upplysning var ett misstag från hans sida.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av ISA 710 *Jämförande information – jämförelsetal och jämförande finansiella rapporter* p. 14, framgår att om den föregående periodens finansiella rapporter inte är reviderade ska revisorn i ett stycke med övriga upplysningar i revisionsberättelsen ange att jämförelsetalen är oreviderade.

A-son har i revisionsberättelsen inte upplyst om att det rörde sig om en förstagångsrevision. Han har därigenom åsidosatt god revisionssed.

5 Efterföljande händelser (byggbolaget)

I revisionsdokumentationen för byggbolaget finns balans- och resultaträkningar daterade den 31 augusti 2018 utan kommentarer. Dokumentationen innehåller även ett uttalande från företagsledningen, daterat den 18 oktober 2018. Av dokumentationen kan inte utläsas vilken granskning som har gjorts av efterföljande händelser från datumet för de finansiella rapporterna fram till dess att A-son avlämnade revisionsberättelsen den 23 oktober 2018.

A-son har uppgett följande.

Han hade tillgång till byggbolagets bokföring fram till mitten av september 2018 varför han kontrollerade resultat- och balansrapport per 31 augusti 2018 för att se att det inte hade hänt något väsentligt och att det verkade vara samma verksamhet som tidigare. Han frågade även företagsledningen om väsentliga händelser efter bokslutsdatumet. Slutsatsen var att han bedömde att bolaget skulle överleva fram till den 30 april 2019, eftersom resultatrapporten visade vinst. Inga andra väsentliga orosmoln kom fram vid kontakt med företagsledning eller redovisningsansvarig.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

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 saldona på balansdagen, exempelvis avklippskontroller.

Av dokumentationen och A-sons yttrande framgår att hans granskning av efterföljande händelser i byggbolaget bestod av en kontroll av en resultat- och balansrapport per den 31 augusti 2018 och att han drog slutsatsen att bolaget skulle överleva fram till den 30 april 2019 eftersom resultatrapporten visade på vinst. A-son har inte lämnat någon detaljerad beskrivning av vilken granskning han gjorde för att nå den slutsatsen. Vidare undertecknades hans revisionsberättelse först i slutet av oktober 2018, dvs. nästan två månader efter den tidpunkt som balans- och resultatrapporten avsåg. Han borde därför även ha utfört granskningsåtgärder fram till tidpunkten för revisionsberättelsens datering.

Varken den avstämning som han gjorde med företagsledningen angående händelser efter räkenskapsårets utgång eller inhämtandet av ett skriftligt uttalande var tillräckliga granskningsåtgärder.

Mot den angivna bakgrunden bedömer Revisorsinspektionen att A-son inte granskade efterföljande händelser i tillräcklig utsträckning. Genom att inte granska händelser efter räkenskapsårets utgång på ett godtagbart sätt har han åsidosatt god revisionssed.

6 Skatter och avgifter i den egna revisionsverksamheten

A-son bedriver sin revisionsverksamhet i ett aktiebolag (bolaget). Han är ensam aktieägare och ordinarie styrelseledamot.

Enligt skattekontoutdrag från verksamheten betalade bolaget skatter och avgifter för sent vid flera tillfällen under perioden 30 oktober 2017 - 30 september 2020. Inbetalningar var försenade vid sju tillfällen. Förseningarna uppgick som längst till 40 dagar efter förfalldatum, vilket fick till följd att kostnadsräntor påfördes. Vidare påfördes bolaget förseningsavgift med anledning av en alltför sent inlämnad inkomstdeklaration.

A-son har uppgett följande.

De sena betalningarna berodde dels på dålig likviditetsplanering, dels på att några uppdrag tog längre tid än beräknat och att kunderna inte betalade i tid. Bolaget ansökte inte heller om någon checkräkningskredit för att utnyttja vid tillfälliga likviditetssvackor utan förlitade sig på att kunderna betalade i tid för att i sin tur kunna betala bolagets skulder.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 32 § andra stycket revisorslagen följer att disciplinära åtgärder kan riktas mot en revisor med anledning av dennes agerande som ställföreträdare för ett revisionsföretag.

Av god revisorssed följer att en revisor ska bedriva sin verksamhet i ordnade former och eftersträva sunda ekonomiska förhållanden. Kraven på att en revisor i sin revisionsverksamhet ska sköta sina åligganden i skatte- och avgiftshänseende ställs mycket högt.

A-son bedriver revisionsverksamhet i ett bolag i vilket han är ensam ägare och styrelseledamot. Han är därför att anse som en ställföreträdare för ett revisionsföretag och har därmed ansvaret för att bolagets skyldigheter mot det allmänna fullgörs. Han har vid ett

flertal tillfällen under åren 2017–2020 underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid vilket fått till följd att kostnadsräntor påförts. Han har även påförts förseningsavgift med anledning av att han lämnade in revisionsföretagets inkomstdeklaration för sent. Han har därmed åsidosatt sina skyldigheter som ställföreträdare för ett revisionsföretag.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit flera brister i A-sons revisionsverksamhet. Han har inte för något av de båda uppdrag som behandlas i detta beslut sammanställt väsentliga delar av sin revisionsdokumentation i rätt tid. För ett av bolagen har han inte heller gjort någon planering eller riskbedömning. Han har i samma bolag i revisionsberättelsen försummat att upplysa om att det rörde sig om en förstagsåtgärdsrevision. Han har inte heller granskat efterföljande händelser i tillräcklig utsträckning.

A-son har i nu nämnda avseenden åsidosatt sina skyldigheter som revisor. Han ska därför meddelas en disciplinär åtgärd. Det som ligger honom till last är sammantaget allvarligt.

A-son har dessutom inte betalat skatter och avgifter i rätt tid i sin egen revisionsverksamhet. Att en revisor i sin egen verksamhet inte följer gällande regelverk är i sig allvarligt. I förevarande fall har misskötseln dessutom skett inom ett område där revisorer i sin yrkesutövning har en lagstadgad skyldighet att påtala fel och brister hos sina revisionsklienter, se 9 kap. 34 § aktieföretagslagen. Försummelse av detta slag har i flera tidigare tillsynsärenden föranlett Revisorsinspektionen att upphäva revisorns auktorisation eller godkännande.³

Omständigheterna är dock, om än allvarliga, inte synnerligen försvårande och motiverar därför inte ett upphävande av A-sons auktorisation. I stället kan den disciplinära åtgärden stanna vid en varning. Den bristande hanteringen av skatter och avgifter är emellertid en så allvarlig avvikelse från god revisorssed att det finns särskilda skäl att med stöd av 32 § andra stycket och 32 a § revisorslagen förena varningen med en sanktionsavgift⁴.

En sanktionsavgift ska för en fysisk person fastställas till minst 5 000 kr och högst en miljon kr. Av 32 d–32 f §§ revisorslagen följer att det vid bestämmandet av avgiftens storlek ska tas särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått

³ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 15 december 2011 med dnr 2011-1495.

⁴ Jfr Revisorsinspektionens beslut den 17 april 2020 med dnr 2019-886.

och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen, revisorns finansiella ställning och den vinst som revisorn har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen. I detta ligger, enligt Revisorsinspektionens bedömning, att det bör vägas in bl.a. vilka slag av företag som revisorn har granskat – varvid det finns anledning att se mera allvarligt på försummelser som avser större företag eller företag av allmänt intresse – och vilken omfattning som revisionsverksamheten har haft.

När sanktionsavgiften, som i förevarande fall, föranleds huvudsakligen av brister i inbetalningen av skatter och avgifter i den egna verksamheten bör, enligt Revisorsinspektionens mening, sanktionsavgiften normalt bestämmas inom den nedersta delen av sanktionsskalan. I detta fall föreligger inga omständigheter som påkallar en högre sanktionsavgift. Revisorsinspektionen anser vid en sammantagen bedömning att sanktionsavgiften för A-son bör bestämmas till 25 000 kr. Sanktionsavgiften tillfaller staten och ska betalas när beslutet har vunnit laga kraft

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 Patrik Israelsson, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Patrik Israelsson

Hur man överklagar, se bilaga.