

D 16

FörvR dom 2016-12-08, mål nr 25326-16 avslag
KamR beslut 2017-02-08, mål nr 8639-16 ej prövningstillstånd
HFD beslut 2017-07-06, mål nr 1003-17 ej prövningstillstånd

1 Inledning

Revisorsnämnden (RN) har underrättats om att auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och att FAR:s kvalitetsnämnd för revisionsverksamhet efter den genomförda kontrollen har bedömt att han inte kan anses bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisorssed och god revisionsred. Rapporten har föranlett RN att öppna detta disciplinärende.

RN:s utredning har omfattat de fyra revisionsuppdrag och räkenskapsår som ingick i kvalitetskontrollen, nedan benämnda 1, 2, 3 och 4. Vidare har RN granskat revisions-dokumentationen för ytterligare tre av A-son revisionsuppdrag, nedan benämnda 5, 6 och 7.

Revisionsuppdrag	Räkenskapsår	Datum för revisionsberättelse
1	2013	2014-06-19
2	2013	2014-04-11
3	2012-05-01–2013-04-30	2013-10-31
4	2012-09-01–2013-08-31	2013-12-05
5	2013-09-01–2014-08-31	2015-02-27
6	2013	2014-04-04
7	2013	2014-04-11

2 RN:s utredning

2.1 FAR:s kvalitetskontroll

Av de handlingar som RN har fått från FAR framgår följande.

FAR:s kvalitetskontroll genomfördes den 24 september 2014. Den av FAR utsedda kontrollanten valde ut de uppdrag som skulle granskas dels från en lista som innefattade revisorns tio största uppdrag, dels genom att slumpmässigt välja två uppdrag från revisorns övriga uppdrag. Revisionsuppdragen 1 och 2 var valda från den nyssnämnda listan, medan uppdragen 3 och 4 var slumpmässigt valda.

I ett e-postmeddelande från A-son till kontrollanten uppgav han bl.a. att han inte hade hunnit renskriva och sammanfatta sin granskning av de slumpmässigt valda uppdragen. I samma meddelande framhöll han att han hade gjort en korrekt revision även av dessa uppdrag och att han skulle ha kunnat sammanställa arbetspapperen om han hade fått tid på sig.

Vad gäller de två slumpmässigt valda uppdragen har kontrollanten i sin rapport över den utförda kvalitetskontrollen antecknat bl.a. att det inte framgick hur och när granskningen hade genomförts.

A-son lämnade i en skrivelse till FAR synpunkter på kvalitetsnämndens beslut att överlämna kvalitetskontrollärendet till RN. I skrivelsen beklagade han att den granskning som han hade utfört beträffande uppdragen 3 och 4 inte hade förts in på ett överskådligt sätt i årsakten med avseende på bilagor och planeringsdokument. Han uppgav vidare att det inte hade funnits tid för att utföra dessa åtgärder under själva kvalitetskontrollen. I skrivelsen uppgav han även att insortering i och upplägg av s.k. årspärm ibland hade skett senare än 60 dagar från revisionstillfället. Orsaken till detta hade nästan alltid varit den höga arbetsbelastningen under vårsäsongen. Upprättande av de flesta årspärmar hade därför skett i början av hösten. I de två slumpmässigt valda uppdragen kan orsaken till förseningen ha varit en kombination av att uppdragen var nya och det faktum att han koncentrerade sig alltför mycket på att de tio största uppdragen skulle vara korrekta.

A-son har till skrivelsen till FAR bifogat omfattande och väsentlig dokumentation beträffande de två slumpmässigt utvalda uppdragen.¹ Till den kompletterade dokumentationen har han även, för vart och ett av dessa två uppdrag, bifogat en sammanställning över den granskning som han har utfört.

2.2 Till RN ingivet material

Av RN begärd revisionsdokumentation för de sju uppdragen kom myndigheten tillhanda den 15 april 2015. Då hade det, såvitt gäller uppdragen 6 och 7, förflutit ca ett år sedan A-son avgav sina revisionsberättelser och, såvitt gäller uppdrag 5, ca 45 dagar.²

A-son har kompletterat den först ingivna dokumentationen vid två tillfällen. Vid det första tillfället gav han in ytterligare dokumentation för samtliga sju revisioner. Vid det andra tillfället gav han in ytterligare dokumentation för tre revisioner (uppdragen 3, 5 och 6).

¹ Dokumentationen avsåg bl.a. dokumentation rörande inledande kontroller, revisionsplan, översiktlig bedömning av IK-miljön, riskbedömning, förvaltningsrevision, bedömning av fortsatt drift, granskning av årsredovisningen, avslutning av revisionen, genomgång med styrelsen.

² RN noterar för övrigt vad gäller uppdragen 1 till 4 att mer än 60 dagar hade förflutit sedan A-son avgav sina revisionsberättelser när FAR:s kvalitetskontroll genomfördes.

RN har förelagt A-son att redogöra för när han utförde sin granskning, när han upprättade sina arbetspapper samt när han eventuellt upprättade kompletterande revisionsdokumentation.

2.3 A-son yttrande till RN

A-son har till RN uppgett följande.

Vid utförandet av själva revisionsarbetet använder han en särskild arbetspärm. I denna sätts revisionsmaterial in i form av kopior av fakturor, kontobesked och avtal samt övriga kopior som utgjort underlag för revisionsarbetet. I pärmen sätts även in arbetspapper som anger utförd granskning med eventuella kommentarer och synpunkter. Materialet sätts in allteftersom det blir klart, dvs. osorterat och ibland med kortfattade kommentarer avseende utförd granskning.

Då revisionssäsongen är över är hans mål att upprätta årsakten och komplettera grundakten inom den i International Standard on Auditing (ISA) föreskrivna tiden. Det är möjligt att han vid insorteringen i årsakten inte tar med alla arbetspapper utan i stället skriver kortfattade kommentarer avseende utfört arbete och resultatet av detta för att inte tynga årsakten med alltför mycket material.

Med sin skrivelse till FAR ville han visa att han hade utfört korrekta revisioner i rätt tid. De dokument som bifogades skrivelsen – inledande kontroller, revisionsplan och översiktlig granskning m.m. – fanns också, i osorterat skick, i de ursprungliga pärmarna som kvalitetskontrollanten hade fått. Han har således kort efter kvalitetskontrollerna redovisat kompletta revisioner.

Efter korrespondensen med RN har han förstått att myndigheten, med hänvisning till ISA, kräver att allt revisionsarbete ska redovisas i detalj. Han är något överraskad av den stränga tolkning som RN gör av ISA:s dokumentationskrav. Han har därför utifrån RN:s förfrågan försökt att komplettera sitt insända material och måste framöver insortera betydligt mer av dokumentationen från sin revisionsinsats i årsakten.

Han har inte i något fall antedaterat någon revisionsberättelse eller upprättat revisionsdokumentation som ligger i tiden efter dateringen av revisionsberättelserna. I några fall har han renskrivit arbetspapper som funnits i arbetspärmen, innan de har satts in i arbetspärmen eller skickats in. Anledningen till det har varit att ursprungs-anteckningarna i arbetspärmen har varit slarvigt skrivna och behövt göras mer pedagogiska i sin utformning.

3 RN:s bedömning samt val av disciplinär åtgärd

Såväl FAR som RN har kunnat bedöma A-son revisionsinsats först efter det att han har kompletterat sin dokumentation i samtliga de ärenden som varit föremål för kvalitetskontroll respektive RN:s utredning. RN har visserligen inte funnit grund att ifrågasätta hans revisioner i de granskade uppdragen men myndigheten har kunnat göra denna bedömning först efter de kompletteringar och yttranden som han lämnat

i ärendet. Det väcker frågor kring kvaliteten i hans revisionsdokumentation och dokumentationsarbete.

Enligt 24 § tredje stycket revisorslagen (2001:883) ska dokumentationen för ett revisionsuppdrag ha färdigställts när revisionsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.³ Av RNFS 2001:2 *Villkor för revisorer och registrerade revisionsbolags revisionsverksamhet* framgår att dokumentationen ska vara tydlig och strukturerad på ett överskådligt sätt. Den ska vara inriktad på väsentlig information men ändå så detaljerad att revisorns arbete kan bedömas i efterhand.

Enligt ISA 230 p. 14 ska 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 54⁴, anger en lämplig tidsgräns för sammanställningen av den slutliga dokumentationen för revisionsuppdraget till normalt senast 60 dagar efter datumet för revisionsberättelsen.⁵

Av utredningen framgår att A-son inte hade sammanställt väsentliga delar av sin revisionsdokumentation för två av de revisionsuppdrag som även omfattades av FAR:s kvalitetskontroll så sent som elva respektive nio månader efter det att han avgav sina revisionsberättelser. Utredningen visar också att han i åtminstone ytterligare fyra uppdrag sammanställde delar av sin revisionsdokumentation betydligt senare än 60 dagar efter det att han hade avgett sina revisionsberättelser.

RN konstaterar mot denna bakgrund att A-son inte har uppfyllt dokumentationskraven i enlighet med kraven i revisorslagen, RN:s föreskrifter och ISA. Han har härigenom åsidosatt god revisionssed och ska därför, enligt 32 § andra stycket revisorslagen, åläggas en disciplinär påföljd.

Vad gäller val av disciplinär åtgärd konstaterar RN att myndighetens utredning har visat på betydande brister i A-son dokumentation av samtliga de revisionsuppdrag som har varit föremål för myndighetens granskning. Av de svar som han har lämnat i ärendet framgår att bristerna i hans dokumentationsarbete är av mera generell slag. RN finner därför att han har organiserat en viktig del av revisionsarbetet i strid med de krav på dokumentation som följer av god revisionssed. Det som läggs honom till last är mot den bakgrunden allvarligt och bör föranleda en varning.

Ärendet har avgjorts av RN genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, ordförande, ordföranden i Skatterättsnämnden, direkt skatt, Christina Eng, vice ordförande, enhetschefen Tomas Algotsson, auktoriserade revisorn Maria Danckler, f.d. avdelningschefen Eva Ekström och direktören Per-Ola Jansson. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt myndighetschefen Per Johansson, chefsjuristen Adam Diamant,

³ Bestämmelsen fanns i andra stycket samma paragraf före den 17 juni 2016.

⁴ ISQC 1 – *Kvalitetskontroll för revisionsföretag som utför revision och översiktlig granskning av finansiella rapporter samt andra bestyrkandeuppdrag och näralliggande tjänster.*

⁵ Jfr även ISA 230 p. 7 och A 1.

chefsrevisorn Carin Rytöft Drangel, avdelningsdirektören Philip Lagerling samt revisions-direktören Christina Lundin, som har föredragit ärendet, varit närvarande.