
FörvR dom 2018-02-16, mål nr 734-18, avslag
KamR beslut 2018-07-24, mål nr 2877-18, ej prövningstillstånd
HFD beslut 2018-10-18, mål nr 5045-18, ej prövningstillstånd

Disciplinärende - auktoriserade revisorn A-son

Revisorsinspektionen ger auktoriserade revisorn A-son en erinran.

1 Inledning

Auktoriserade revisorn A-son har varit föremål för Revisorsinspektionens¹ systematiska och uppsökande tillsyn (SUT), dnr 2016-727. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta disciplinärende. Revisorsinspektionen har granskat A-sons arbete i tre sparbanker. I detta beslut behandlas revisionen av en av dessa sparbanker för räkenskapsåret 2014. A-sons revisionsberättelse för detta räkenskapsår, daterad den 2 april 2015, var utformad enligt standardutformningen.

2 Revisorsinspektionens utredning

Av interna regler, som hade upprättats vid den revisionsbyrå där A-son arbetade och som gällde vid tidpunkten för den aktuella revisionen, framgår bl.a. att vid revision av banker ska det utses en särskild kvalitetsgranskare för revisionsuppdraget. Av reglerna

¹ Den 1 april 2017 bytte Revisorsnämnden namn till Revisorsinspektionen.

framgår också att vid oenighet mellan påskrivande revisor och den särskilda kvalitetsgranskaren ska frågan lyftas till en därför utsedd partner.

I ett e-postmeddelande av den 2 april 2015 bifogade den särskilda kvalitetsgranskaren sina kommentarer efter genomgång av akten och upplyste om att det kvarstod några aktiviteter att färdigställa för revisionsteamet. Han meddelade också att revisionsteamet skulle meddela honom när de var klara med alla dessa aktiviteter samt att han därefter skulle ”signa av”, dvs. färdigställa sin granskningsinsats. Han skrev också att om A-son ville stämma av eller diskutera kommentarer i ett bifogat dokument fanns han tillgänglig under förmiddagen den 2 april 2015.

Av uppdateringar som den särskilda kvalitetsgranskaren har gjort i sina sammanfattande noteringar den 13 april 2015 framgår följande. Han lämnade sina kommentarer till A-son den 2 april 2015 och meddelade samma dag A-son att denne borde avvakta med avgivandet av revisionsberättelsen. Den 7 april 2015 informerade han den för ”eskalering” utsedda partnern att A-son hade avgett revisionsberättelse innan alla aktiviteter och dokumentation var färdigställda i det digitala revisionsverktyg som användes vid revisionen.

Av kvalitetskontrollantens² rapport framgår att den särskilda kvalitetsgranskaren fick tillgång till revisionsfilen den 31 mars 2015 och slutförde sin granskning efter revisionsberättelsens avgivande. Kvalitetskontrollanten uttalade att inga åtgärder vidtagna av revisionsteamet efter revisionsberättelsens avgivande hade påverkat uttalandena i revisionsberättelsen, men att åtgärderna förbättrade och tydliggjorde revisionsdokumentationen och de överväganden som hade gjorts.

Av en tidredovisning för aktuellt revisionsuppdrag framgår att den särskilda kvalitetsgranskaren, som nedan betecknas ME, hade registrerat 11,5 timmar på uppdraget och att det avsåg tidsperioden april 2015, men inte tid dessförinnan.

² Revisionsbyråns utsedde kvalitetskontrollant som i efterhand granskade revisionsuppdraget i en intern kvalitetskontroll.

3 A-sons uppgifter

A-son har uppgett följande.

Kvalitetskontrollanten uppmärksammade helt riktigt att den särskilda kvalitetsgranskaren inte hade ”signat av” den digitala revisionsakten före påtecknandet av revisionsberättelsen.

En person vid namn AB var under många år särskild kvalitetsgranskare för hans olika uppdrag. De hade ett gott samarbete. AB var även särskild kvalitetsgranskare för aktuellt uppdrag fram till februari-mars 2015, då han ersattes av ME. Det arbete som AB och han hade lagt ned under hela år 2014 och fram till februari-mars 2015 var därmed av intet värde. ME ersatte AB under den mest intensiva tiden av revisionsverksamheten. Bakgrunden till att ME lade ned 11,5 timmar under april 2015 var att han i princip tillträdde som ny särskild kvalitetsgranskare då. ME hade inga begränsningar i sitt arbete, men A-son kunde inte beordra honom att göra saker på ett visst sätt. Alla i revisionsteamet var medvetna om när revisionsberättelsen senast måste lämnas.

Eftersom hans revisionsbyrå hade beslutat att ett digitalt revisionsverktyg ska användas för revisionsuppdrag i banker, skedde ett omfattande manuellt arbete med att konvertera skriftlig dokumentation till digital form.

Revisionsmaterialet skannades generellt in i det digitala revisionsverktyget enligt följande. Granskningsledaren lade in/dokumenterade i akten. Den revisionsansvarige signerade revisionsmaterialet digitalt (”review”) och den särskilda kvalitetsgranskaren signerade digitalt att han hade tagit del av dokumentationen. Slutligen gjorde den revisionsansvarige en slutlig digital signering i akten. Processen krävde en väl fungerande tidsplanering och kontakter skedde löpande med ME angående detta.

ME hade tre dagar på sig att färdigställa sin del av arbetet (31 mars-2 april 2015). I normalfallet finns det oftast inte mer tid än så att slutföra de sista aktiviteterna beroende på att slutrevisionssammanträden äger rum strax före påtecknandet av revisionsberättelsen. Vid dessa sammanträden närvarar riskfunktionen, kreditcontrollern, compliance, bankledning m.fl. och då erhålls dessas slutrapporter för kalenderåret 2014.

I ett e-postmeddelande den 2 april 2015 kl. 08:59 lämnade den särskilda kvalitetsgranskaren sina kommentarer efter genomgång av akten. Han meddelade att det kvarstod några aktiviteter för revisionsteamet att färdigställa och att han därefter skulle signa av. Han meddelade också att han fanns tillgänglig på förmiddagen för att diskutera. Revisionsteamet hade alltså endast tre timmar på sig för kompletteringar innan ME lämnade arbetsplatsen.

Den föregående revisorn³, numera granskningsledare, avbröt sin semester och åkte in till kontoret för att skanna in ytterligare redan upprättad revisionsdokumentation som förvarades i en pärm. Revisionsteamet vidtog också kompletterande åtgärder kring den särskilda kvalitetsgranskarens synpunkter och försökte få kontakt med honom för att han skulle signa av de sista posterna i den digitala akten. Det visade sig dock att den särskilda kvalitetsgranskaren hade påbörjat sin påskledighet och inte var anträffbar. Den särskilda kvalitetsgranskaren hade på ett enkelt sätt kunnat besöka revisionsteamet för att ta del av skriftligt revisionsmaterial och därmed försäkra sig om att revisionen var fullständig och korrekt. Materialet som skannades in efter hans synpunkter var självfallet redan utförda revisionsaktiviteter och hade ingen avgörande betydelse för riktigheten i föreliggande årsredovisning eller för erforderliga revisionsbevis för uttalandena i revisionsberättelsen. Materialet som säkerställde utformningen av årsredovisningen och A-sons revisionsbevis för uttalandena i revisionsberättelsen fanns i den digitala akten sedan tidigare.

Det förelåg inte något formellt krav från hans revisionsbyrå avseende tidpunkterna för inskanning i den digitala akten. Revisionsprocessen hade genomförts löpande under året, vilket framgår av hans skriftliga revisionsdokumentation. När revisionsarbetet avslutas genom att revisionsberättelsen avges, ska behövligt material finnas i det digitala revisionsverktyget. Om det görs en hänvisning i det digitala revisionsverktyget, finns det även möjlighet att förvara revisionsmaterial på papper.

Att enbart hänvisa till tillgången till det digitala revisionsverktyget som enda sätt att genomföra en oberoende kvalitetskontroll av utfört revisionsarbete är enligt hans mening inte korrekt.

³ Räkenskapsåret 2014 var A-sons första år som huvudansvarig revisor på aktuellt revisionsuppdrag.

Revisionsberättelsen påtecknades den 2 april 2015. Vid den tidpunkten var all erforderlig revision utförd, all revisionsdokumentation och alla revisionsbevis för gjorda uttalanden fanns väl dokumenterade i skriftliga revisionsakter och den absoluta merparten av materialet var inskannat i det digitala revisionsverktyget. Bedömningen bör ske utifrån den revisionsdokumentation som fanns innan revisionsberättelsen avlämnades, oavsett om den fanns i inskannad form eller inte. Det är påtecknande revisor som avgör när undertecknande av revisionsberättelsen kan ske.

Vilka åtgärder som skulle vidtas när den särskilda kvalitetsgranskaren inte längre fanns på plats (frågan om ”eskalering”) bedömde han som en fråga som han fick ta itu med vid ett senare tillfälle. En rent teknisk eller administrativ hantering och inskanning av materialet ska inte påverka bedömningen av revisionsinsatsen. Huvudsaken var att de kompletteringar som hade gjorts i den digitala akten under aktuell dag i huvudsak tillfredsställde den särskilda kvalitetsgranskarens önskemål.

Vid ett sammanträde den 6 maj 2015 uppmanades han att läsa in ytterligare material i den digitala akten som ME ansåg sig behöva för att kunna avsluta sin insats som särskild kvalitetsgranskare. Material som ska arkiveras digitalt kan läsas in under en 60-dagarsperiod efter revisionsberättelsens avlämnande.

4 Revisorsinspektionens bedömning samt val av disciplinär åtgärd

Av ISA 220 *Kvalitetskontroll för revision av finansiella rapporter* p. 19 framgår att vid en revision av ett börsnoterat företag, och de andra eventuella revisionsuppdrag för vilka revisionsföretaget beslutat att det behövs en uppdragsanknuten kvalitetskontroll ska den ansvariga revisorn

- a) fastställa att en särskild kvalitetsgranskare har utsetts för uppdraget,
- b) diskutera betydelsefulla frågor som uppstår under revisionsuppdraget, däribland frågor som identifieras under kvalitetskontrollen, med den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, och
- c) inte datera sin revisionsberättelse förrän kvalitetskontrollen är slutförd.

Av samma ISA, p. 22, framgår att om det uppstår meningsskiljaktigheter inom uppdragsteamet, med dem som konsulteras eller, i förekommande fall, mellan den

ansvariga revisorn och den särskilda kvalitetsgranskaren för uppdraget, ska uppdrags-
teamet följa revisionsföretagets riktlinjer och rutiner för att hantera och lösa
meningsskiljaktigheterna.

Av utredningen framgår att en särskild kvalitetsgranskare var utsedd för uppdraget och
att hans arbete inte var avslutat per det datum som revisionsberättelsen åsattes. Vidare
framgår att meningsskiljaktigheterna inte lyftes i organisationen innan revisions-
berättelsen avgavs. Av dessa skäl har A-son åsidosatt god revisionsred. När det gäller det
som han i övrigt har anfört noterar Revisorsinspektionen att det visserligen ställs upp
krav på hur revisionsföretaget ska kvalitetsgranska sina uppdrag⁴, men att det inte
fråntar påskrivande revisor dennes ansvar att följa kraven i ISA 220 vid utförandet av
revisionsuppdraget när det finns en särskild kvalitetsgranskare utsedd.

Vid bestämmandet av disciplinär åtgärd beaktar Revisorsinspektionen följande. I
revisionsuppdrag där en särskild kvalitetsgranskare är utsedd är det av stor vikt att
revisionen anpassas till detta. Mot den bakgrunden finns det anledning att se allvarligt på
det slag av försummelse som det här är fråga om. Med beaktande av omständigheterna i
ärendet anser Revisorsinspektionen dock att det är tillräckligt att A-son, med stöd av 32
§ andra stycket revisorslagen (2001:883), ges en erinran.

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

Ärendet har avgjorts av Revisorsinspektionen genom Tillsynsnämnden för revisorer. I beslutet har deltagit justitierådet Sten Andersson, 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 revisionsdirektören Henrik Jonsson samt avdelningsdirektören Philip Lagerling, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Philip Lagerling

Hur man överklagar, se bilaga.