

Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

A-son har varit föremål för FAR:s kvalitetskontroll och har då bedömts inte bedriva sin revisionsverksamhet enligt god revisions- och revisorssed. Detta har föranlett Revisorsinspektionen att öppna detta ärende.

Revisorsinspektionens utredning har omfattat samtliga tre revisionsuppdrag som ingick i FAR:s kvalitetskontroll. I det följande benämns de bolag som dessa uppdrag avsåg skobolaget, dryckesbolaget och maskinbolaget. Ytterligare två av A-sons revisionsuppdrag har granskats inom ramen för myndighetens utredning. De bolag som dessa uppdrag gällde benämns i det följande gårdsbolaget och byggnadsbolaget. I detta beslut behandlas frågor om A-sons behörighet och oberoende som revisor (maskinbolaget), hans granskning av intäktsredovisningen (skobolaget och maskinbolaget) samt tidpunkten för inhämtande av uttalande från företagsledningen (samtliga bolag).

Maskinbolaget har upprättat sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) *Årsredovisning och koncernredovisning* (K3). Övriga bolag har tillämpat Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) *Årsredovisning i mindre företag* (K2).

Bolagens omsättning och balansomslutning för de av Revisorsinspektionen granskade räkenskapsåren framgår av nedanstående uppställning (belopp i mnkr).

Bolag	Räkenskapsår	Omsättning	Balansomslutning
Skobolaget	2016	5,6	3,0
Maskinbolaget	2016-05-01–2017-04-30	146,9	85,1
Dryckesbolaget	2016	52,7	27,3
Gårdsbolaget	2017	48,8	59,9
Byggnadsbolaget	2017	17,1	25,4

För samtliga i ärendet aktuella bolag och räkenskapsår avgav A-son revisionsberättelser utan modifiering, upplysning eller anmärkning.

2 Revisorns dokumentationsskyldighet

En auktoriserad eller godkänd revisor ska enligt god revisionsred 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 revisionsred. Bestämmelser om dokumentation finns i 24 § revisorslagen (2001:883) och 7–12 §§ Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet¹. 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

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

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 Behörighet som revisor (maskinbolaget)

Av maskinbolagets årsredovisning för räkenskapsåret 2016/17 framgår att bolaget från och med det räkenskapsår som slutade den 30 april 2013 hade överskridit de gränsvärden som anges i 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551) och som avgör om ett bolag är ett s.k. större företag. A-son fungerade som revisor i bolaget såväl detta år som följande år fram till och med räkenskapsåret 2016/17. Av utredningen framgår att han skriftligen, i en PM daterat den 14 september 2017, informerade styrelsen om att bolaget närmade sig den gräns som finns i regelsystemet för att klassificeras som ett större företag och att det ålåg bolagets styrelse att välja en auktoriserad revisor att granska bolagets årsredovisning och räkenskaper i övrigt. Han anmälde hos Bolagsverket att han avgick från uppdraget som revisor i bolaget. Anmälan gjordes den 11 december 2017.

A-son har uppgett följande.

Han har vid ett flertal tillfällen informerat styrelsen om att bolaget hade passerat gränsvärdet för större företag och att styrelsen var skyldig att meddela bolagstämman att den skulle välja en auktoriserad revisor. Informationen har lämnats muntligen och nu senast också skriftligen, Bolagets företrädare uppgav att man hade för avsikt att dela upp verksamheten i mindre fristående bolag och att varje enskilt bolag då inte skulle bli så stort att det översteg gränsen för att klassificeras som ett större företag. Eftersom det drog

ut på tiden utan att saken åtgärdades, anmälde han själv till Bolagsverket att han avgick som revisor i bolaget.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

Av 9 kap. 13 § 1 aktiebolagslagen framgår att minst en revisor som bolagsstämman utser ska vara auktoriserad revisor, om bolaget för vart och ett av de senaste två räkenskapsåren uppfyller mer än ett av de villkor avseende antal anställda, redovisad balansomslutning och redovisad nettoomsättning som anges i lagrummet. Det är här fråga om de kriterier som i redovisnings- och revisionslagstiftning används för att avgränsa s.k. större företag.

I ärendet är klarlagt att maskinbolaget, i vart fall fr.o.m. det räkenskapsår som slutade den 30 april 2015, utgjorde ett större företag. Därmed var A-son – som var ensam revisor i bolaget – inte behörig. Genom att trots detta inneha revisionsuppdraget har han åsidosatt god revisionssed. Det som han har anfört om att bolaget avsåg att dela upp verksamheten i flera mindre bolag föranleder ingen annan bedömning.

Det förhållandet att han inte var behörig att revidera bolaget utgör inte hinder mot att pröva hur revisionsarbetet utfördes (se avsnitten 5 och 6).

4 Biträde med årsredovisning och redovisningstjänster (maskinbolaget räkenskapsåret 2016/2017)

A-son bedriver sin revisionsverksamhet som enskild näringsidkare. Han har tidigare bedrivit redovisningsverksamhet inom ramen för ett aktiebolag (i det följande ”redovisningsbyrån”). För drygt sex år sedan träffade han ett avtal med redovisningsbyråns personal om att redovisningsbyrån skulle övergå i personalens ägo när han närmade sig sin pensionering. Sedan hösten 2017 ägs redovisningsbyrån helt av personalen och styrelsen består sedan dess uteslutande av personer som är anställda i bolaget. Såväl företagsnamnet på A-sons egen verksamhet som redovisningsbyråns företagsnamn innehåller namnet ”A-sons”.

Av revisionsdokumentationen framgår att redovisningsbyrån biträdde maskinbolaget med redovisningstjänster rörande bokslut, årsredovisning och deklaration. I oberoendeanalysen finns noterat att revisionsbyråns rutiner för kombinerade uppdrag tillämpades och att några åtgärder för att neutralisera ett eventuellt hot mot A-sons oberoende inte behövde vidtas.

A-son har uppgett följande.

Maskinbolaget anlidade personal från redovisningsbyrån för löpande redovisningsfrågor. Redovisningsbyrån upprättade också förslag till bokslut, årsredovisning, koncernredovisning och inkomstdeklarationer.

Redovisningsbyrån överläts till personalen den 1 oktober 2017. Ny styrelse valdes på bolagsstämma den 18 september 2017. Han har inte varit verksam i redovisningsbyrån under de senaste ca tio åren.

Eftersom han numera inte har något som helst inflytande i redovisningsbyrån och lokalerna för hans revisionsverksamhet är klart åtskilda från redovisningsbyråns lokaler, anser han att han inte har brutit mot aktiebolagslagens jävsbestämmelser.

Revisorsinspektionen gör följande bedömning.

I 9 kap. 17 § aktiebolagslagen finns regler om revisorsjäv. Dessa regler omfattar bl.a. situationer när revisorn är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder bolaget vid grundbokföring (s.k. byråjäv). I fråga om bolag som räknas som större företag (se ovan avsnitt 3) gäller särskilt stränga bestämmelser om byråjäv. I ett större företag får den som arbetar vid en viss revisionsbyrå inte väljas till revisor i bolaget om någon anställd på byrån har del i bolagets bokföring.

Maskinbolaget var under räkenskapsåret 2016/2017 ett s.k. större företag och det biträde med redovisningen som lämnades av redovisningsbyrån var av sådant slag att A-son hade varit jävig som revisor om han och den personal som utförde redovisningstjänsterna hade varit verksamma i samma företag. Så kan emellertid inte anses vara fallet här. Situationen ligger dock nära det område där jävsbestämmelserna uppställer ett absolut hinder för revisorer att åta sig revisionsuppdrag. En fråga som bör ställas blir därför om revisorslagens bestämmelser om oberoende utgjorde hinder för A-son att inneha revisionsuppdraget.

Enligt 21 a § revisorslagen ska en revisor för varje uppdrag i revisionsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. I paragrafens första stycke 1 anges ett antal typsituationer där revisorn som huvudregel ska avböja eller avsäga sig uppdraget. En av dessa situationer är om det föreligger ett s.k. självgranskningshot enligt första stycket 1 b, dvs. när revisorn eller någon annan i samma nätverk vid rådgivning som inte utgör revisionsverksamhet har

lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget. Enligt 21 a § andra stycket behöver revisorn dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

Enligt 2 § 7 revisorslagen utgör ett nätverk en struktur för samarbete i vilken minst ett revisionsföretag ingår och som t.ex. har ett gemensamt ägande, gemensam kontroll eller ledning eller använder ett gemensamt namn. Revisorsinspektionen anser att omständigheterna i detta fall är sådana att redan den namngemenskap som fanns mellan revisionsbyrån och redovisningsbyrån medför att de utgjorde ett nätverk. Därtill kommer att förändringarna när det gäller ägande och ledning av redovisningsbyrån inte genomfördes förrän hösten 2017. A-son hade alltså vid revisionen av maskinbolaget räkenskapsåret 2016/2017 anledning att beakta de redovisningstjänster som redovisningsbyrån hade tillhandahållit när han prövade sitt oberoende enligt 21 a § revisorslagen.

Omständigheterna var därmed sådana att det förelåg ett självgranskningshot. Att revisionsbyrån tillämpade rutiner för tillåtna s.k. kombinerade uppdrag utgör inte en sådan särskild omständighet eller åtgärd som kunde balansera detta hot mot A-sons opartiskhet och självständighet. Han skulle därför ha avsagt sig uppdraget som revisor i maskinbolaget. Genom att inte göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

5 Granskning av intäkter (skobolaget och maskinbolaget)

5.1 Skobolaget

I årsredovisningen redovisade skobolaget en nettoomsättning om 5,6 mnkr. I sin planeringsdokumentation har A-son antecknat att bolaget saknade rutiner för intern kontroll som baserades på ansvarsfördelning och att granskningen därför skulle ske genom analytisk granskning och substansgranskning. I dokumentationen finns en checklista (betecknad Granskningsrapport) där några frågor som rör resultaträkningen har besvarats med Ja, Nej eller Ej tillämpligt. Det kan inte av dokumentationen utläsas vilken granskning som A-son gjorde av bolagets nettoomsättning. Det framgår inte heller om det gjordes någon kontroll av bolagets rutiner för hantering av kassa och kontanter.

A-son har uppgett följande.

Den vanligaste betalningsformen i bolaget var betalkort. Kontanthanteringens stod endast för en mycket liten del av den totala försäljningen. Genom granskning av huvudbok och kontoutdrag kontrollerade han att kontanter löpande sattes in på bolagets bankkonto. Vidare kontrollerade han att bolagets kundfakturer uppfyllde samtliga formkrav och han granskade stickprovvis kassaregistrets Z-utslag mot bokförda verifikationer. Bruttovinsten jämfördes med tidigare år. Nettoomsättningen granskades genom analytisk granskning och systemgranskning. Genom den analytiska granskningen kunde han konstatera att ingenting tydde på några oegentligheter.

5.2 Maskinbolaget

I årsredovisningen redovisades en nettoomsättning om 146,9 mnkr. I sin planeringsdokumentation har A-son antecknat att bolaget saknade rutiner för intern kontroll som baserades på ansvarsfördelning och att granskningen därför skulle ske genom analytisk granskning och substansgranskning. I dokumentationen finns en checklista (betecknad Granskningsrapport) där några frågor rörande resultaträkningen har besvarats med Ja, Nej eller Ej tillämpligt. Inte heller av dokumentationen för detta uppdrag går det att utläsa vilken granskning som A-son utförde av bolagets nettoomsättning eller om det gjordes någon kontroll av bolagets rutiner för försäljningen.

A-son har uppgett följande.

Huvuddelen av försäljningen skedde via bolagets faktureringsystem. Han gick igenom bolagets faktureringsrutiner med personalen i maskinbolaget och granskade bolagets interna kontroll, vilken han fann vara mycket god. Nettoomsättningen granskades även mot inlämnade skattedeclarationer för moms samt genom kontroll av bruttovinster flera år tillbaka i tiden. Han utförde periodiseringskontroll av kundfordringar och kontroll mot lagerförteckning. Inga periodiseringsfel påträffades. Vidare gjorde han analytisk granskning som bestod i att han gick igenom nyckeltal och rimlighetsbedömde förändringar i dessa mellan olika räkenskapsår. Han hade genom åren skaffat sig en stor förståelse av bolagets verksamhet. Systemkontrollerna bestod av granskning av bolagets försäljningsmetoder och den interna kontrollen. Han bedömde inte risken i intäktsredovisningen som signifikant, eftersom bolaget hade en mycket bra ekonomiavdelning med en väl fungerande intern kontroll. Genom den analytiska granskningen kunde han konstatera att ingenting tydde på några oegentligheter.

5.3 Revisorsinspektionens bedömning

Intäktsredovisningen är normalt ett väsentligt granskningsområde som revisorn har anledning att ägna särskild uppmärksamhet. A-sons dokumentation för båda uppdragen består i huvudsak av en checklista där några frågor har besvarats med Ja, Nej eller Ej tillämpligt. Såsom Revisorsinspektionen har konstaterat i flera beslut i tillsynsärenden kan det slaget av markeringar inte anses utgöra tillräckliga revisionsbevis för eventuellt vidtagna revisionsåtgärder.²

Det kan inte utläsas av revisionsdokumentationen vilka revisionsbevis A-son hade för att godta bolagens intäktsredovisning. Han har uppgett att han utförde analyser av nyckeltal och bruttovinster men har inte hänvisat till några revisionsbevis som styrker denna granskning. Den redogörelse för granskningen av maskinbolagets rutiner för försäljning samt för utförd detaljgranskning i båda bolagen som han har lämnat i sina yttranden är allmänt hållen och ger inte heller den stöd för att hans granskning gav honom tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att bedöma riktigheten och fullständigheten i bolagens intäktsredovisning.

Revisorsinspektionen anser att A-son varken genom sin dokumentation eller sina yttranden har gjort sannolikt att han utförde en tillräcklig granskning avseende intäktsredovisningen för skobolaget och maskinbolaget. Revisorsinspektionen drar av detta slutsatsen att hans granskning i denna del var bristfällig (se den i avsnitt 2 beskrivna bevisbörderegeln). Eftersom intäkterna utgjorde ett väsentligt granskningsområde i båda bolagen, saknade han därmed grund för att tillstyrka fastställandet av bolagens resultat- och balansräkningar. Genom att ändå göra det har han åsidosatt god revisionssed.

6 Uttalanden från företagsledningen

6.1 Skobolaget, dryckesbolaget och maskinbolaget

I revisionsdokumentationen för skobolaget, dryckesbolaget och maskinbolaget finns ett uttalande från företagsledningen som är undertecknat och daterat flera månader efter det att respektive bolags revisionsberättelse avgetts.

² Se t.ex. Revisorsinspektionens beslut den 11 juni 2009 i ärende dnr 2009-157 och den 27 oktober 2010 i ärende dnr 2010-682.

A-son har uppgett följande.

Detta moment i revisionen hade helt fallit bort från hans revisionsprogram. Han har i efterhand kompletterat sina revisionsakter med dokumenten. Uttalandena har inte antedaterats utan är daterade samma datum som rättelserna gjordes.

6.2 Gårdsbolaget och byggnadsbolaget

I gårdsbolaget finns ett uttalande från företagsledningen, daterat den 21 december 2017. Revisionsberättelsen är daterad den 13 april 2018. I byggnadsbolaget är uttalandet från företagsledningen daterat den 13 december 2017. Revisionsberättelsen är daterad den 26 februari 2018.

A-son har uppgett följande.

Han upprättade dokumenten och sände över dem till bolagen inför kommande revision och daterade samma dag som han skrev ut dokumenten. Han är numera medveten om att de borde ha daterats i anslutning till att slutrevisionsmöte hölls med bolagens styrelser. Han förklarade dock dokumentets innebörd mycket noggrant för styrelserna vid respektive bolags slutrevisionsmöte.

6.3 Revisorsinspektionens bedömning

I ISA 580 *Skriftliga uttalanden* p. 10 anges 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 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 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.

Av A-sons egna uppgifter framgår att han vid tiden för avgivandet av

revisionsberättelserna för skobolaget, dryckesbolaget och maskinbolaget inte hade inhämtat några skriftliga uttalanden från företagsledningen. Genom att ändå avge revisionsberättelse för bolagen har han åsidosatt god revisionsred.

De uttalanden från företagsledningen som A-son hade tillgång till när han avgav revisionsberättelse för gårdsbolaget och byggnadsbolaget var inte så aktuella som de borde ha varit. Genom att trots det avge revisionsberättelse har han även i dessa uppdrag åsidosatt god revisionsred.

7 Sammanfattande bedömning och val av disciplinär åtgärd

Revisorsinspektionen har funnit brister i A-sons revisionsarbete i flera revisionsuppdrag. I ett uppdrag har han inte varit behörig att revidera bolaget; han hade dessutom, av oberoendeskal, inte bort åta sig uppdraget, eftersom ett annat företag i samma nätverk hade biträtt det reviderade bolaget med redovisningstjänster. I två uppdrag har hans granskning av intäktsredovisningen varit otillräcklig. Han hade därför inte grund för sitt tillstyrkande av fastställande av bolagens resultat- och balansräkningar. Slutligen har han åsidosatt god revisionsred genom att i tre bolag helt underlåta att hämta in skriftliga uttalanden från respektive företagsledning och i två andra bolag grunda sin revisionsberättelse på inaktuella sådana uttalanden.

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 allvarligt. Han ska därför, med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen, 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 Helena Dale, advokaten Helena Dandenell, auktoriserade revisorn Eva Melzig, redovisningsexperten Claes Norberg, rådgivaren Charlotte Sandart och lektorn Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Fredrik Bengtsson samt revisionsdirektören Sören Bergner, som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Sören Bergner

Hur man överklagar, se bilaga.