



Tillsynsärende - godkände revisorn A-son

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

1 Inledning

Revisorsinspektionen har tagit del av information som rör den godkände revisorn A-sons granskningsuppdrag avseende ett projekt som fått bidrag från Allmänna arvsfonden. Uppdraget, som genomfördes enligt standarden för granskning enligt särskild överenskommelse (SNT 4400), bestod i att granska bidragsmottagarens redovisning till Arvfondsdelegationen och att rapportera om granskningen. Informationen har gett inspektionen anledning att öppna detta ärende. Ärendet behandlar de uppdrag som A-son hade för projektåret 2 (perioden 2017-03-01–2018-02-28) och för projektåret 3 (perioden 2018-03-01–2019-02-28).

2 Revisorers dokumentationsskyldighet

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. 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 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 Utredningen i ärendet

Det finns två uppdragsbrev, ett som avser projektår 2 och ett som avser projektår 3. De är till utformning och innehåll identiska. Av uppdragsbreven går att utläsa att A-son hade kommit överens med bidragsmottagaren om att granska dennes redovisning till Arvfondsdelegationen och att rapportera om granskningen. Uppdragen skulle utföras enligt SNT 4400. I uppdragsbreven specificeras vilka granskningsåtgärder som skulle vidtas. Det anges också att det som skulle rapporteras var faktiska iakttagelser. Åtgärder som enligt uppdragsbrevet skulle genomföras var exempelvis:

- Granskning av att det finns en bokföring där projektets kostnader direkt kan utläsas ur bokföringen.
- Granskning av att den ekonomiska redovisningen innehåller budgetposter som bidragsgivaren godkänt.
- Stickprovvis granskning av i bokföringen upptagna kostnader mot verifikationer med avseende på att de är attesterade i enlighet med fastställd attestordning, avser perioden och projektet samt är stödberättigade enligt bidragsgivarens villkor.

I dokumentationen över granskningen finns för båda projektåren den rapport som utgör bidragsmottagarens ekonomiska redovisning till Arvfondsdelegationen. Där finns också utdrag från bidragsmottagarens bokföring.

Den ekonomiska redovisningen innehåller bockar i kolumnen för faktiska intäkter men det går inte att utläsa vad beloppen kontrollerades mot. När det gäller redovisningens uppgifter om budgeterade belopp framgår det inte om det kontrollerades att beloppen motsvarade den budget som Arvfondsdelegationen hade godkänt. Att det skedde viss stickprovsgranskning framgår på så sätt att vissa belopp är inringade i utdraget från bokföringen och att det finns verifikationsunderlag fogade till dokumentationen. Dokumentationen ger däremot inget besked om hur omfattande stickproven var eller hur de granskades. Någon attestordning finns inte.

Den ekonomiska redovisningen är undertecknad av företrädare för bidragsmottagaren. I dokumentet har företrädarna intygat att de lämnade uppgifterna är riktiga. A-son har på den ekonomiska redovisningen intygat att han granskat redovisningen och avgett en rapport över faktiska iakttagelser. Rapporten för faktiska iakttagelser för respektive projektår hänvisar till standarden SNT 4400 och beskriver i punktform ett antal granskningsåtgärder och, i förekommande fall, iakttagelser. De granskningsåtgärder som nämns i rapporten är inte desamma som de som nämns i uppdagsbrevet.

A-son har uppgett följande.

Det fanns en projektredovisning för projektet och han utförde sina granskningsåtgärder utifrån denna.

Han granskade utfallet för respektive projektår genom att granska huvudboken och de inringade posterna i huvudboken (större enskilda kostnadsposter) mot underlag, detta för att han skall kunna bedöma att det var fråga om verkliga kostnader som var hänförliga till projektet och respektive år. Hans granskning innefattade en genomgång av att redovisningen stod i överensstämmelse med god redovisningssed. Han bedömde underlag och klassificering. Vid granskningen framkom det att det fanns avvikelser när det gäller klassificering och bidragsmottagaren justerade projektet för detta. För ett av projektåren noterade han en mindre differens avseende en kostnad för utrustning (ca 1 000 kr), vilket också framgår av hans rapport.

Han gick igenom budgetbeloppen i den budget som Arvfondsdelegationen hade godkänt och prickade dem mot huvudboken utifrån en SIE4-fil¹ som han hade erhållit. Bidragsmottagaren justerade de klassificeringsavvikelser som förekom så att projektredovisning

¹ 2 En SIE-fil är ett svenskt standardformat för att utväxla bokföringsdata mellan olika ekonomiprogram

och budget stämde överens. Efter granskningen stämde projektredovisningen och de där redovisade avvikelserna även överens med huvudboken.

Han granskade 85 procent respektive 90 procent av projektets kostnader mot underlag. Han kontrollerade att de kostnader som företaget redovisat under projektet uppfyllde kraven enligt bidragsgivarens generella villkor. Vid granskningen utgick han från beskrivningen i Arvfondsdelegationens allmänna villkor och beslut och stämde av att kostnaderna inrymdes i dessa definitioner. Det fanns emellertid utrymme för tolkning av de generella villkoren och beslutet när det gällde aktiviteter som genomfördes tillsammans med andra icke-stödberättigade aktiviteter. Granskningen ledde fram till att det för projektår 2 fanns kostnader för resor och logi som enligt hans bedömning inte var ersättningsgilla och då valde bidragsmottagaren att inte ta med dem i den slutliga redovisningen. Vid sin granskning av underlagen kontrollerade han att de var attesterade enligt attestinstruktion.

Han kontrollerade intäkterna genom att granska intäktsbeloppen mot huvudbok, bankutdrag och besluten från Arvfondsdelegationen.

Det revisionsprogram som han använde saknar stöd och mallar för rapportering enligt SNT 4400. I mallen för den ekonomiska redovisningen som bidragsmottagaren upprättar, och som även undertecknas av revisorn, finns en förtryckt revisorspåteckning där det bland annat framgår att det är fråga om en redovisning av faktiska iakttagelser enligt SNT 4400. Han har uppfattat det som att redovisningen av de faktiska iakttagelserna är en bilaga till den ekonomiska redovisningen och har utformat bilagan så att den anger iakttagelserna. I kombination med Arvfondsdelegationens anvisningar för revisorns granskning kan det inte råda någon tvekan om vad granskningen avser, parter och syftet med granskningen m.m.

De granskningsåtgärder som fanns med i uppdragsbrevet genomfördes om de var tillämpliga. Han missade att ta med en av granskningsåtgärderna i rapporten. Dessutom var flera av granskningsåtgärderna inte tillämpliga och togs därför inte med i rapporten. De granskningsåtgärder som nämns i rapporten motsvarar i övrigt de granskningsåtgärder som fanns med i uppdragsbrevet, även om de inte ordagrant var formulerade på samma sätt.

4 Bedömning och val av disciplinär åtgärd

Vid granskning enligt SNT 4400 ska revisorn genomföra de överenskomna granskningsåtgärderna och använda de bevis som han eller hon fått fram som grund för rapporten över särskilda iakttagelser (se p. 15). Revisorn ska dokumentera sådana viktiga förhållanden som ger bevis till stöd för de faktiska iakttagelser som rapporteras och som visar att uppdraget utförts i enlighet med SNT 4400 och uppdragsvillkoren (se p. 14).

Det går inte att på grundval av A-sons dokumentation följa att det som hade överenskommit med uppdragsgivaren också var det som granskades och rapporterades. Dokumentation visar därmed inte att de båda uppdragen utfördes i enlighet med SNT 4400 och uppdragsvillkoren. A-son har visserligen i yttrande till Revisorsinspektionen lämnat vissa förklaringar om hur kopplingen mellan de granskningsåtgärder som finns i uppdragsbrevet och de granskningsåtgärder som finns i rapporteringen ser ut. Han har också lämnat en del preciserande uppgifter om granskningsarbetet. Generellt är emellertid hans uppgifter om den utförda granskningen förhållandevis allmänt hållna. Även med hänsyn taget till hans kompletteringar går det inte att följa granskningsarbetet fullt ut vad gäller omfattningen av gjorda stickprov och övrig utförd granskning. A-son har därför, enligt Revisorsinspektionens mening, inte gjort sannolikt att han, i något av de båda uppdragen, genomförde samtliga de granskningsåtgärder som hade överenskommit (se den i avsnitt 2 angivna bevisbörderegeln).

Enligt SNT 4400 ska rapporten från ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse beskriva syftet och granskningsåtgärderna så detaljerat att läsaren förstår det utförda arbetets karaktär och omfattning (se p. 17). Det ställs särskilda preciserade krav på vilka uppgifter som en rapport över faktiska iakttagelser ska innehålla (se p. 18 samt bilaga 2).

I A-sons rapporter saknas ett flertal av de uppgifter som ska finnas med i en rapport enligt SNT 4400. Det finns exempelvis inget uttalande om att den utförda granskningen är den som överenskommit med mottagaren. I rapporten identifieras inte heller syftet med granskningen.

Enligt Revisorsinspektionens mening skulle A-son ha försäkrat sig om att samtliga delar som krävs enligt SNT 4400 fanns med i rapporten. Hans uppgifter om att det saknades

stöd för detta i den programvara som användes och att det ändå var klart för såväl bidragsmottagaren som bidragsgivaren föranleder ingen annan bedömning.

Vad som nu har sagts innebär att A-son inte för något av projektåren genomförde samtliga överenskomna granskningsåtgärder. Han rapporterade inte heller sina iakttagelser av granskningsarbetet på det sätt som krävs enligt SNT 4400. Genom dessa brister har han åsidosatt sina skyldigheter som revisor och ska därför med stöd av 32 § andra stycket revisorslagen meddelas en disciplinär åtgärd. Det som läggs honom till last är sammantaget allvarligt. Han ska därför 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 docenten Jessica Östberg. Vid ärendets slutliga handläggning har i övrigt avdelningsdirektören Ester Frisinger Muwanga och chefsrevisorn Anna-Karin Brusik Rönqvist som har föredragit ärendet, varit närvarande.

Sten Andersson

Anna-Karin Brusik Rönqvist

Hur man överklagar, se bilaga.